HỌC VIỆN NGÂN HÀNG
PGS.TS. Lê Văn Luyện - Chủ biên

Giáo Trình

NGUYÊN LÝ KẾ TOÁN

NHÀ XUẤT BẢN LAO ĐỘNG XÃ HỘI

HỌC VIỆN NGÂN HÀNG

Chủ biên:
PGS, TS. Lê Văn Luyện

GIÁO TRÌNH
NGUYÊN LÝ KẾ TOÁN

NHÀ XUẤT BẢN LAO ĐỘNG XÃ HỘI

Tập thể tác giả:

PGS.TS. Lê Văn Luyện: Chủ biên

TS. Phan Thị Anh Đào

TS. Đào Nam Giang

TS. Bùi Thị Thanh Tình

LỜI GIỚI THIỆU

Thực hiện mục tiêu đổi mới và nâng cao chất lượng đào tạo đại học nhằm đáp ứng nhu cầu xã hội và đáp ứng các tiêu chuẩn kiểm định chất lượng giáo dục của Việt Nam. Trong chiến lược phát triển của Học viện Ngân hàng đến năm 2020, đòi hỏi phải xây dựng hệ thống giáo trình chuẩn theo hướng hiện đại, hội nhập với chương trình và phương pháp đào tạo đại học khu vực và thế giới. Cuốn giáo trình *Nguyên lý Kế toán* được Hội đồng Khoa học nhà trường giao cho Khoa Kế toán - Kiểm toán biên soạn là một trong những tài liệu đòi hỏi phải đáp ứng những yêu cầu như vậy. Giáo trình này được xuất bản lần đầu năm 2014, nay được cập nhật và tái bản với một số nội dung mới phù hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế và Việt Nam.

Nguyên lý Kế toán là học phần được đào tạo ở nhiều cấp độ và chương trình đào tạo trong khối ngành kinh tế, quản trị kinh doanh. Học phần này nhằm trang bị những kiến thức căn bản về kế toán, giúp cho người học nhập môn và làm quen với các định nghĩa, khái niệm, nguyên tắc và phương pháp kế toán cơ bản. Cuốn giáo trình nhằm cung cấp những kiến thức cơ bản, phương pháp luận về kế toán để phục vụ cho quá trình giảng dạy và học tập đối với sinh viên đại học ở tất cả các hệ tập trung và không tập trung thuộc, cả chuyên ngành kế toán và các chuyên ngành không phải là chuyên ngành kế toán. Để cho người học hiểu được các khái niệm, nguyên tắc và phương pháp kế toán cơ bản, đòi hỏi phải minh họa bằng những phần hành kế toán cơ bản và đơn giản nhất. Việc lựa chọn những phần hành kế toán cơ bản nào để minh họa một cách dễ hiểu và hữu ích phụ thuộc vào quan điểm và nội dung thiết kế chương trình của mỗi nhà trường. Trong cuốn giáo trình này, nhóm tác giả lấy kế toán trong doanh nghiệp thương mại, mà trọng tâm là quá trình mua hàng và bán hàng để minh họa thể hiện một cách tiếp cận khác biệt so với các giáo trình nguyên lý kế toán khác. Với cách tiếp cận này, quan điểm của nhóm tác giả cho rằng, chúng là những nội dung kế toán phổ biến nhất cho hầu hết các thực thể kinh tế, nội dung

dễ hiểu và gắn với nhiều nguyên tắc và phương pháp kế toán cơ bản, đồng thời tránh được sự trùng lặp trong các học phần kế toán tiếp theo. Trong nội dung của giáo trình, các tác giả đã cố gắng chắt lọc những kiến thức căn bản và bao quát nhất để từ đó người học có thể vận dụng vào thực tiễn công tác, đồng thời thuận tiện cho tiếp tục đi sâu vào nghiên cứu các học phần kế toán tài chính và kế toán quản trị tiếp theo.

Tham gia biên soạn và tái bản cuốn giáo trình này gồm các giảng viên đang trực tiếp giảng dạy các môn học về kế toán thuộc Khoa Kế toán - Kiểm toán, Học viện Ngân hàng; trong đó: PGS.TS. Lê Văn Luyện chủ biên và đồng biên soạn các chương 1, chương 2; TS. Phan Thị Anh Đào đồng biên soạn chương 2 và biên soạn chương 3; TS. Đào Nam Giang đồng biên soạn chương 1, 4,5; TS. Bùi Thị Thanh Tình đồng biên soạn chương 4,5;

Tập thể tác giả xin trân trọng cảm ơn các nhà khoa học đã đóng góp những ý kiến quý báu cho chúng tôi trong quá trình biên soạn và tái bản cuốn giáo trình này.

Chúng tôi rất mong tiếp tục nhận được các ý kiến góp ý của đông đảo bạn đọc, các nhà khoa học và những người hoạt động thực tiễn, các giảng viên và sinh viên để trong các lần xuất bản tiếp theo cuốn sách sẽ được hoàn thiện hơn.

TẬP THỂ TÁC GIẢ

Chương 1
TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN

Mục tiêu của chương

Chương này tập trung giới thiệu những nét tổng quan về kế toán. Sau khi nghiên cứu chương này, người học có thể nắm được các vấn đề sau:

- Bản chất và chức năng của kế toán và các loại thông tin kế toán

- Đối tượng phản ánh của kế toán

- Các nguyên tắc kế toán cơ bản và các yêu cầu đối với thông tin kế toán theo chuẩn mực kế toán Việt Nam và quốc tế

- Hiểu được về môi trường kế toán và các yếu tố của môi trường kế toán

1.1. KẾ TOÁN VÀ CHỨC NĂNG CUNG CẤP THÔNG TIN

1.1.1. Kế toán là gì?

Kế toán là hệ thống đo lường các hoạt động kinh doanh, là quá trình ghi chép và cung cấp thông tin về kết quả cho những người ra quyết định. Vì thế kế toán còn được gọi là "ngôn ngữ của kinh doanh". Hiểu biết tốt hơn ngôn ngữ này, bạn có thể quản lý tốt hơn các khía cạnh tài chính của cuộc sống. Những điều tra gần đây đã chỉ ra các nhà quản lý kinh doanh tin rằng, việc đào tạo kế toán cho sinh viên trong các trường đại học là quan trọng hơn bất cứ môn học nào trong lĩnh vực quản lý kinh tế và kinh doanh. Lập kế hoạch tài chính cá nhân, giáo dục việc chi tiêu, vay mượn, trả tiền thuê xe ô tô, thuế thu nhập và đầu tư đều dựa trên cơ sở hệ thống thông tin mà chúng ta gọi là kế toán. Hoạt động kinh doanh của mình có tạo ra lợi nhuận không? Ta có cần thuê người giúp việc không? Ta có kiếm đủ tiền để trả tiền cho những thứ đi thuê không?... Câu trả lời thông minh cho những câu hỏi trên là dựa vào các thông tin kế toán.

Kế toán có một lịch sử phát triển lâu dài. Một số học giả cho rằng, việc ghi chép để ghi nhận các thông tin kế toán đã xuất hiện trong lịch sử từ văn minh cổ đại Trung Quốc, Babilon, Hy Lạp, Ai Cập.... Họ cho rằng con người đã sử dụng kế toán để theo dõi chi phí lao động và nguyên vật liệu sử dụng cho các công trình xây dựng như Kim tự tháp, Vườn treo Babilon, Vạn lý Trường thành,.... Tựu chung lại thì nhu cầu về kế toán đã tồn tại từ rất lâu cùng với các hoạt động sản xuất của loài người.

Trong thế kỷ thứ XIX, sự phát triển rộng rãi của các công ty cổ phần đã thúc đẩy sự phát triển của kế toán. Các chủ sở hữu (cổ đông) không còn tiếp tục trực tiếp quản lý hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp mà họ sở hữu nữa mà họ đi thuê người khác quản lý và điều hành doanh nghiệp, nhưng đòi hỏi người quản lý phải cung cấp báo cáo để thông tin cho họ biết doanh nghiệp hoạt động như thế nào, các tài sản, vốn liếng của họ có được sử dụng đúng và hiệu quả không. Các nhà quản lý đã phải tạo ra hệ thống kế toán để báo cáo cho các chủ sở hữu tình hình kinh doanh của họ đang diễn ra như thế nào. Các nhà quản lý muốn quản lý tốt hoạt động của doanh nghiệp họ cũng cần một hệ thống kế toán để chắc chắn rằng thông tin kinh doanh là đáng tin cậy.

Kế toán ra đời với vai trò là công cụ để ghi chép các hoạt động kinh tế và cung cấp thông tin cho việc quản lý các hoạt động này một cách hiệu quả hơn. Khi nền kinh tế càng phát triển, các hoạt động kinh tế đa dạng và phong phú hơn, sự phụ thuộc lẫn nhau giữa các đơn vị kinh tế càng lớn thì vai trò của kế toán cũng ngày càng trở nên quan trọng.

Người ta đưa ra rất nhiều các định nghĩa khác nhau về kế toán, điển hình là một số quan điểm như:

- Kế toán là môn khoa học phản ánh và giám sát các hoạt động kinh tế tài chính diễn ra ở đơn vị. Mục đích của kế toán chính là giúp cho việc quản lý quá trình tái sản xuất ở từng đơn vị này chặt chẽ và hiệu quả hơn[1].

[1] Theo Kinh tế chính trị Mác - Lê nin

- Mục đích của kế toán là nhận dạng, chi chép và truyền tải các thông tin về các sự kiện kinh tế của một tổ chức cho những người quan tâm[2].

- Kế toán là quá trình nhận dạng, ghi chép và truyền tải các thông tin thích hợp, đáng tin cậy và các thể so sánh được. Mục đích của quá trình kế toán là cung cấp các thông tin hữu ích cho người sử dụng các thông tin tài chính để có thể đưa ra các quyết định tốt hơn.[3]

- Kế toán là một hệ thống thông tin đo lường các hoạt động kinh doanh xử lý các dữ liệu để lập các báo cáo và truyền tải các kết quả này tới những người ra quyết định[4].

- Kế toán là ***ngôn ngữ kinh doanh*** (language of business) [5], nó được sử dụng rộng rãi để mô tả các loại hoạt động kinh doanh.

- Kế toán là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động[6].

1.1.2. Chức năng cung cấp thông tin của kế toán

Từ những định nghĩa trên có thể thấy rằng, ***cung cấp thông tin*** chính là chức năng chung được thừa nhận của kế toán, là cái thể hiện rõ nét bản chất của kế toán. Mục đích cơ bản của kế toán là cung cấp các thông tin hữu ích cho việc ra quyết định. Kế toán không phải là kết quả cuối cùng là phương tiện để đạt đến kết quả này. Sản phẩm cuối cùng

---

[2]Theo Jerry J. Weygandt (University of Wisconsin, Madison), Paul D. Kimmel (University of Wisconsin-Milwaukee), Donald E. Kieso (Northern Illinois University), tác giả rất nhiều sách giáo khoa về kế toán của nhà xuất bản John Wiley & Sons, Inc như các cuốn: Financial Accounting: IFRS, 1st edition (2009) ; Financial Accounting: Tools for Business Decision Making, 5th Edition (2009);Accounting Principles, 9th Edition (2010), Accounting, 3th edition (2009); Intermediate Accounting 13rd edition (2010)...

[3]Theo John J. Wild, Financial Accounting, Information for Decisions 4th Edition © *The McGraw-Hill Companies, Inc., 2008*

[4] Theo Financial Accounting, 5/e Harrison/Horngren ©2004 Prentice Hall Business Publishing

[5] Theo Financial & Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions, 14/e, Jan R. Williams, University of Tennessee, Susan F. Haka, Michigan State University, Mark S. Bettner, Bucknell University, Joseph V. Carcello, University of Tennessee, ©2008 McGraw-Hill Higher Education

[6] Theo Luật kế toán

của thông tin kế toán là những quyết định được củng cố thông qua sử dụng những thông tin này, bất kể quyết định đó được đưa ra bởi các chủ sở hữu, các nhà quản lý, các chủ nợ, các cơ quan quản lý, công đoàn hay rất nhiều nhóm người khác quan tâm tới tình hình tài chính của công ty. Chức năng cung cấp thông tin của kế toán có thể được minh họa qua sơ đồ 1.1.

Phân tích kỹ lưỡng hơn về chức năng cung cấp thông tin của kế toán, có 3 vấn đề cần lưu tâm:

Thứ nhất: Các hoạt động cơ bản của kế toán là gì? Tổng hợp từ cách tiếp cận và đưa ra các định nghĩa khác nhau về kế toán của các học giả trình bày ở phần trên, có thể thấy rằng về cơ bản có 3 loại hoạt động mà kế toán cần thực hiện để hoàn thành chức năng cung cấp thông tin:

- Xác định hay nhận dạng các hoạt động kinh tế: Không phải tất cả các hoạt động kinh tế đều được hệ thống kế toán ghi chép lại. Do đó, việc đầu tiên mà kế toán cần làm là phân tích và xác định xem hoạt động kinh tế nào cần được ghi nhận và khi nào cần ghi nhận. Kế toán cần tuân thủ theo những nguyên tắc kế toán cơ bản cũng như dựa vào hướng dẫn của các chuẩn mực kế toán cụ thể để xác định việc ghi nhận hay không ghi nhận trong từng trường hợp cụ thể.

- Ghi chép các hoạt động kinh tế: Gồm việc ghi lại, phân loại và tổng hợp các giao dịch kinh tế đã được lựa chọn ở bước 1. Kế toán cần có những phương pháp và cách thức khác nhau để có ghi chép các giao dịch kinh tế một cách khoa học và kịp thời nhất, ví dụ sử dụng chứng từ, tài khoản, phương pháp ghi sổ kép...

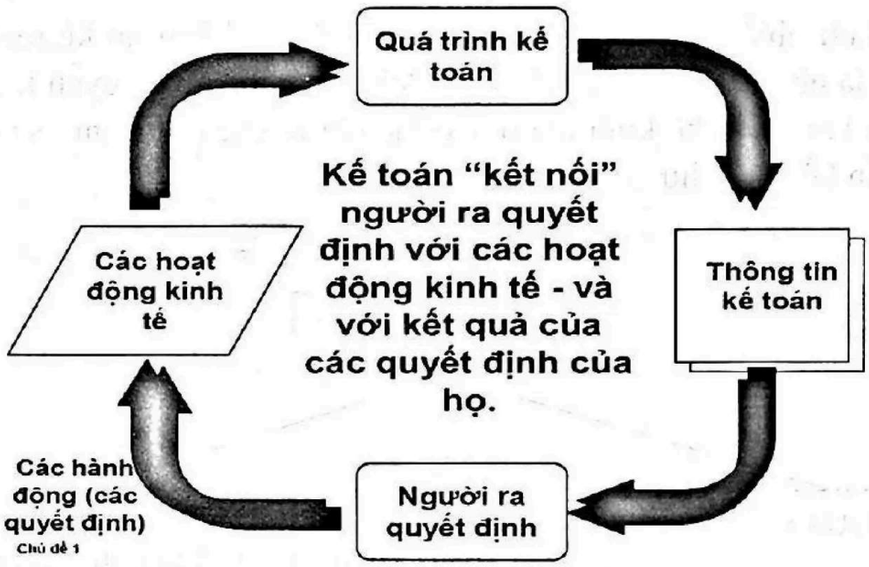
- Truyền tải thông tin về các hoạt động kinh tế: Gồm việc chuẩn bị các báo cáo kế toán, phân tích và diễn giải các báo cáo này cho người sử dụng thông tin.

Thứ hai: Phạm vi phản ánh của thông tin kế toán: Vấn đề này liên quan đến hoạt động đầu tiên của kế toán là những hoạt động kinh tế nào cần được ghi nhận. Thông tin kế toán sẽ bị giới hạn bởi **4 giả định kế toán** cơ bản:

- Thực thể kinh doanh: Hoạt động của một thực thể kinh doanh (1 đơn vị kế toán) phải được phân biệt và ghi chép tách biệt với các hoạt

động của các chủ sở hữu và các thực thể kinh doanh khác. Hàm ý của khái niệm này là kế toán chỉ ghi nhận các sự kiện kinh tế có sự tham gia của đơn vị mà ta đang theo dõi.

Sơ đồ 1.1: Chức năng cung cấp thông tin của kế toán



Thước đo tiền tệ: Chỉ ghi nhận trong sổ sách kế toán những dữ liệu giao dịch có thể được đo lường bằng tiền, hay nói cách khác là kế toán chỉ ghi nhận lại những sự kiện kinh tế ít nhiều mang bản chất tài chính.

- Kỳ kế toán: Các doanh nghiệp cần các báo cáo định kỳ, do đó các nhà kế toán chuẩn bị các báo cáo tài chính và các báo cáo kế toán khác theo từng kỳ cụ thể một cách thường xuyên. Điều này cũng có nghĩa là khi ghi chép kế toán phải xác định rất rõ một giao dịch kinh tế phát sinh và do đó phải được ghi nhận trong kỳ kế toán.

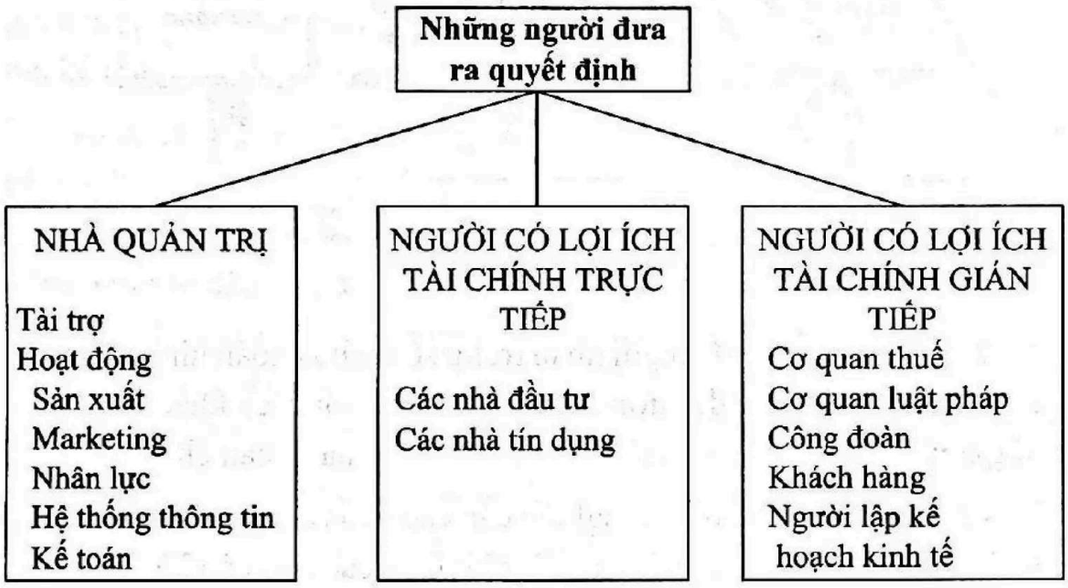
- Hoạt động liên tục: Các thông tin kế toán được cung cấp dựa trên giả định rằng doanh nghiệp tiếp tục các hoạt động kinh doanh để đạt được mục tiêu đề ra; và không có ý định dừng hoạt động hoặc giải thể trong tương lai gần.

Tóm lại, kế toán cung cấp thông tin cho việc ra quyết định kinh tế, cụ thể hơn đó là thông tin về những giao dịch kinh tế của một đơn vị kế toán cụ thể và có thể đo lường bằng tiền, liên quan đến một kỳ kế toán xác định và dựa trên cơ sở giả định là đơn vị kế toán sẽ tiếp tục hoạt động liên tục trong tương lai gần.

Thứ 3: Các loại thông tin kế toán cơ bản: Có rất nhiều cách phân loại thông tin kế toán khác nhau, tuy nhiên trong phạm vi phân tích về chức năng cung cấp thông tin của kế toán thì người ta thường lựa chọn cách phân loại theo đối tượng sử dụng thông tin. Đây cũng là cách phân loại thông dụng và ý nghĩa kinh tế nhất.

Có rất nhiều đối tượng khác nhau sử dụng thông tin kế toán, đó thường là những đối tượng có quyền lợi trực tiếp và có quyền lợi gián tiếp đối với thực thể kinh tế đó. Có thể chỉ ra các đối tượng sử dụng thông tin kế toán như sơ đồ 1.2.

Sơ đồ 1.2. Những người sử dụng thông tin kế toán



Tuy nhiên, người ta thường nhóm các đối tượng này thành 2 nhóm chính:

- Các đối tượng bên trong doanh nghiệp như các nhà quản trị cao cấp, nhân viên các cấp... Những người này cần thông tin để ra các quyết định trong điều hành và vận hành các hoạt đông kinh doanh của đơn vị.

- Các đối tượng bên ngoài như các chủ nợ, nhà đầu tư, cơ quan quản lý,... Những người này cần thông tin để ra các quyết định trong việc có hay không phân bổ các nguồn lực khan hiếm của mình cho doanh nghiệp.

Tương ứng với 2 nhóm đối tượng trên, kế toán đã phát triển thành 2 nhánh để đáp ứng nhu cầu thông tin tốt hơn là *Kế toán tài chính* và *Kế toán quản trị*:

• **Kế toán quản trị**: Phục vụ nhu cầu thông tin của các đối tượng bên trong thực thể kinh tế. Thông tin kế toán quản trị là những thông tin hữu ích hỗ trợ cho doanh nghiệp đạt được các mục tiêu mục đích và sứ mạng của mình. Đó là thông tin về thẩm quyền ra quyết định, phục vụ cho việc ra quyết định, đánh giá cũng như tương thưởng cho kết quả của các quyết định liên quan đến hoạt đông kinh doanh của doanh nghiệp.

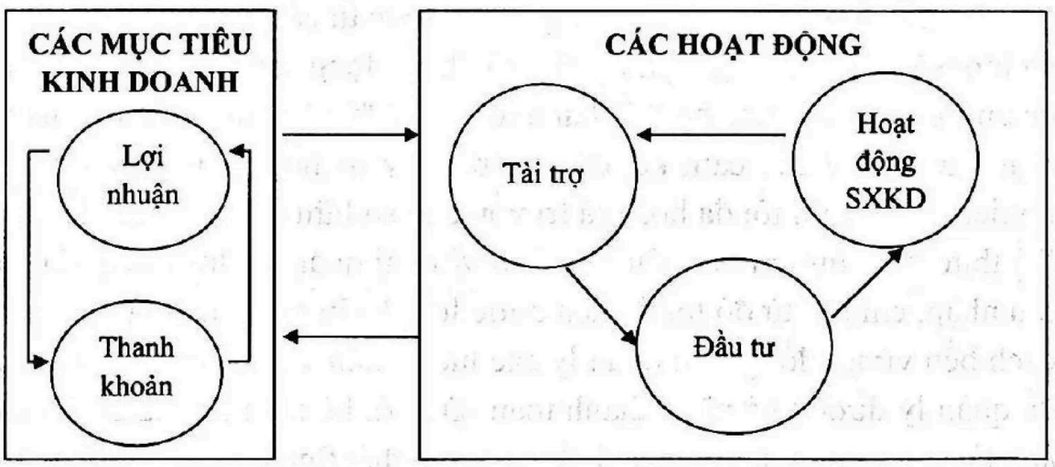
• **Kế toán tài chính**: Phục vụ nhu cầu thông tin của các đối tượng bên ngoài. Thông tin kế toán tài chính hỗ trợ cho các quyết định như có cho doanh nghiệp vay tiền không, có đầu tư vào doanh nghiệp hay không...

1.2. ĐỐI TƯỢNG PHẢN ÁNH CỦA KẾ TOÁN

1.2.1. Khái quát về đối tượng phản ánh của kế toán

Như đã đề cập ở trên thì chức năng cơ bản của kế toán là cung cấp thông tin cho các nhóm đối tượng sử dụng thông tin khác nhau ra các quyết định kinh tế. Và để thực hiện được chức năng này thì đối tượng phản ánh chung nhất của kế toán chính là *vị thế tài chính, kết quả hoạt động và những thay đổi trong vị thế tài chính* của đơn vị kế toán. Trong đó, *vị thế tài chính* của một đơn vị thể hiện ở những nguồn lực kinh tế mà nó kiểm soát, cơ cấu tài trợ, khả năng thanh khoản ngắn hạn và dài hạn, khả năng thích nghi với những thay đổi trong môi trường hoạt động (sơ đồ 1.3).

Sơ đồ 1.3. Mục tiêu kinh doanh và các hoạt động



Nói cụ thể hơn thì kế toán cung cấp thông tin về:

- Tình hình tài sản, cơ cấu tài sản, nguồn hình thành tài sản

- Kết quả hoạt động kinh doanh, cơ cấu thu nhập - chi phí

- Thông tin về các luồng tiền, cách thức mà đơn vị tạo ra các luồng tiền và sử dụng tiền.

- Các thông tin tài chính và phi tài chính khác.

Những nguồn lực do doanh nghiệp kiểm soát và có thể mang lại lợi ích trong tương lai được gọi là *tài sản*; cơ cấu tài trợ hay nguồn hình thành tài sản cho thấy các nguồn lực mà doanh nghiệp đang kiểm soát hình thành từ những nguồn nào, do những chủ thể nào cung cấp cho doanh nghiệp. Về cơ bản, có 2 chủ thể chính cung cấp các nguồn lực cho đơn vị, đó là các chủ sở hữu và các chủ nợ. Các tài sản mà đơn vị kiểm soát xét đến cùng là thuộc về 2 chủ thể này. Quyền của các chủ nợ đối với khối tài sản của doanh nghiệp là nghĩa vụ của doanh nghiệp đối với các chủ nợ đó nên được gọi là *Nợ phải trả*; quyền của các chủ sở hữu đối với khối tài sản của doanh nghiệp do những người sở hữu doanh nghiệp đóng góp mà hình thành nên gọi là *Vốn chủ sở hữu*. Tài sản và nguồn hình thành tài sản thực chất là 2 mặt cùng một lượng giá trị hay là 2 góc nhìn khác nhau về tổng thể tài chính của cùng một đơn vị. Do đó, ta có phương trình kế toán cơ bản như sau:

Tài sản = Nguồn hình hành tài sản

Hay: ***Tổng tài sản = Nợ phải trả + Vốn chủ sở hữu***

Assets = Liabilities + Equity

Tài sản hay các nguồn lực huy động được từ các chủ nợ và các chủ sở hữu sẽ được đơn vị sử dung cho các hoạt động sản xuất kinh doanh của mình với mục tiêu có thể thanh toán đầy đủ các khoản nợ đến hạn, thực hiện đúng các cam kết đã đưa ra, duy trì hoạt động của doanh nghiệp, đồng thời tối đa hóa giá trị vốn chủ sở hữu cho các nhà đầu tư. Để thực hiện được mục tiêu này đơn vị phải quản lý được các khoản thu nhập, chi phí từ đó tối đa hóa được lợi nhuận trong dài hạn và một cách bền vững; đồng thời quản lý các luồng tiền vào và ra khỏi đơn vị để quản lý được khả năng thanh toán. Do đó, kế toán không chỉ phản ánh tài sản và nguồn hình thành trong trạng thái tĩnh ở những thời điểm

nhất định; mà còn phản ánh sự vận động của tài sản và nguồn vốn; các khoản thu nhập, chi phí và các luồng tiền phát sinh từ sự vận động này.

Chính vì thế, đối tượng phản ánh của kế toán còn có thể được phát biểu là *"tài sản trong mối quan hệ 2 mặt với nguồn hình thành tài sản và trong sự vận động của nó"*. Đối tượng phản ánh của kế toán cũng sẽ được điều chỉnh tùy theo nhu cầu của người sử dụng thông tin. Hay nói cách khác, tùy theo kế toán quản trị hay kế toán tài chính mà đối tượng phản ánh có những điều chỉnh nhất định. Kế toán tài chính cung cấp thông tin cho các đối tượng bên ngoài đơn vị, tức là những người có quyền lợi ích kinh tế liên đới với hoạt động của đơn vị nhưng không tham gia trực tiếp và các hoạt động kinh doanh hàng ngày của đơn vị. Do đó, kế toán tài chính sẽ tập trung ghi nhận phản ánh tình hình tài sản và nguồn vốn của đơn vị như một tổng thể theo những quy định mang tính thống nhất. Khác với kế toán tài chính, phạm vi phản ánh của kế toán quản trị sẽ linh hoạt hơn; kế toán quản trị có thể quan tâm tới những thông tin ở phạm vi hẹp hơn, như tình hình quản lý tài sản nguồn vốn, thu nhập chi phí ở các bộ phận khác nhau trong đơn vị. Kế toán quản trị có thể phục vụ cho quản lý một nhóm các hoạt động cụ thể của đơn vị hoặc đôi khi phản ánh tình hình về một số loại tài sản nhất định để phục vụ cho việc ra các quyết định điều hành hàng ngày của các nhà quản lý. Bên cạnh đó, kế toán quản trị cũng cung cấp các thông tin về tình hình hoạt động tổng thể của toàn doanh nghiệp; cả các thông tin tài chính và phi tài chính để phục vụ cho việc quyết định chiến lược hoạt động; các chính sách lớn của toàn công ty.

Tóm lại, đối tượng phản ánh chung của kế toán là vị thế tài chính và sự thay đổi trong vị thế tài chính của đơn vị; hay nói cách khác, đối tượng của kế toán là tài sản trong mối quan hệ với nguồn hình thành tài sản và trong sự vận động của nó. Phạm vi phản ánh có thể được điều chỉnh theo nhu cầu của người sử dụng thông tin, và đó là lý do tạo nên sự khác biệt giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị.

1.2.2. Phân tích các cấu phần đối tượng phản ánh tổng thể của kế toán

Phần trên đã làm rõ đối tượng phản ánh tổng thể của kế toán; phần này chúng ta sẽ tiếp tục làm rõ các khái niệm về các cấu phần hình

thành nên đối tượng phản ánh tổng thể của kế toán bao gồm: tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, thu nhập và chi phí.

a. Tài sản (Assets)

Tài sản là các nguồn lực kinh tế do doanh nghiệp sở hữu và kỳ vọng sẽ thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động trong tương lai. Các dạng tài sản cụ thể gồm: Tiền mặt và số tiền khách hàng đang nợ công ty (các khoản phải thu) - gọi chung là khoản mục tiền; các khoản dự trữ tồn kho (hàng hoá giữ để bán, vật tư nguyên liệu dự trữ cho sản xuất), đất đai, nhà xưởng, thiết bị,... (gọi là khoản mục tài sản hữu hình); bản quyền tác giả, nhãn hiệu hàng hoá, bằng phát minh sáng chế,... (gọi là tài sản vô hình).

Lợi ích kinh tế trong tương lai của một tài sản là tiềm năng làm tăng nguồn tiền và các khoản tương đương tiền của doanh nghiệp hoặc làm giảm bớt các khoản tiền mà doanh nghiệp phải chi ra.

Tài sản được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán mà doanh nghiệp đang sở hữu hoặc sử dụng và có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai, đồng thời giá trị của tài sản đó được xác định một cách đáng tin cậy.

Tài sản không được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán là những tài sản không thuộc quyền sở hữu, sử dụng của doanh nghiệp nhưng có trách nhiệm theo dõi, tài sản có thể hình thành từ các giao dịch dự kiến, hoặc khi các chi phí bỏ ra không chắc chắn sẽ mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp.

b. Nợ phải trả (Liabilities)

Nợ phải trả là các nghĩa vụ hiện hành của một doanh nghiệp phải trả bằng tiền, phải chuyển giao tài sản hoặc cung cấp dịch vụ cho một thực thể khác trong tương lai. Những nghĩa vụ này hình thành từ các giao dịch và sự kiện đã qua của doanh nghiệp, nó xác định nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp khi doanh nghiệp nhận về một tài sản, tham gia một cam kết hoặc phát sinh các nghĩa vụ pháp lý như: Số tiền nợ nhà cung cấp vật tư hàng hoá, dịch vụ mua trả sau; tiền vay ngân hàng; tiền lương, tiền công nợ nhân viên; thuế phải nộp và các dịch vụ phải được thực hiện; cam kết bảo hành hàng hoá, cam kết nghĩa vụ theo hợp đồng.

Việc thanh toán các khoản nợ phải trả có thể được thực hiện bằng nhiều cách, như: trả bằng tiền; trả bằng tài sản khác; cung cấp dịch vụ; thay thế nghĩa vụ này bằng nghĩa vụ khác; chuyển đổi nghĩa vụ nợ phải trả thành vốn chủ sở hữu. Các khoản nợ là những nghĩa vụ được luật pháp công nhận; luật pháp cho phép các chủ nợ được quyền bán tài sản của một doanh nghiệp nếu nó không trả được nợ. Các chủ nợ có quyền cao hơn các chủ sở hữu, doanh nghiệp buộc phải trả nợ đầy đủ trước khi các chủ sở hữu nhận được bất kỳ cái gì, thậm chí việc trả nợ có thể chiếm hết toàn bộ tài sản của doanh nghiệp.

Nợ phải trả được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán khi có đủ điều kiện chắc chắn là doanh nghiệp sẽ phải bỏ ra một lượng tiền hay tài sản, hy sinh một số lợi ích kinh tế để trang trải cho những nghĩa vụ hiện tại mà doanh nghiệp phải thanh toán, và khoản nợ phải trả đó phải xác định được một cách đáng tin cậy.

c. Vốn chủ sở hữu (Owners' Equity)

Vốn chủ sở hữu thể hiện quyền của các chủ sở hữu đối với tài sản của một doanh nghiệp. Nó bằng với số lợi ích còn lại hoặc số vốn còn lại trong tài sản của một doanh nghiệp sau khi đã trừ đi tất cả các khoản nợ phải trả. Về lý thuyết, vốn chủ sở hữu là số chênh lệch còn lại sau khi tất cả các khoản nợ đã được trả, vì vậy người ta còn gọi nó là tài sản ròng (net assets). Sắp xếp lại phương trình kế toán, chúng ta có thể xác định vốn chủ sở hữu bằng cách:

Vốn chủ sở hữu = Tài sản - Nợ phải trả

Vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp nhà nước là do Nhà nước cấp vốn và làm chủ sở hữu; vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp tư nhân do cá nhân bỏ ra và sở hữu; vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp liên doanh là do các bên liên doanh đóng góp và đồng sở hữu; vốn chủ sở hữu của một công ty cổ phần gọi là vốn cổ đông.

Trong các doanh nghiệp cổ phần, vốn cổ đông bao gồm hai phần chính là: Vốn góp và thu nhập giữ lại. Vốn góp là số tiền đầu tư của các cổ đông vào doanh nghiệp, nó thể hiện quyền sở hữu của họ trong doanh nghiệp. Vốn góp được phân chia thành mệnh giá và số tiền trả thêm trong vốn (phần vốn thặng dư). Mệnh giá là số tiền của một cổ phần được ghi vào tài khoản vốn cổ phần của công ty, vốn thặng dư là

chênh lệch khi cổ phiếu được phát hành cao hơn mệnh giá. Vốn góp được thể hiện như là cổ phiếu thường được phát hành tại mức của mệnh giá. Thu nhập giữ lại thể hiện số vốn của cổ đông được tạo ra từ thu nhập do các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và được giữ để sử dụng tại doanh nghiệp.

Ngoài vốn góp và thu nhập giữ lại thì tùy theo loại hình doanh nghiệp và cơ chế tài chính quy định, vốn chủ sở hữu được phản ánh trong Bảng cân đối kế toán còn có thể bao gồm: các quỹ của doanh nghiệp, lợi nhuận chưa phân phối, chênh lệch tỷ giá và chênh lệch đánh giá lại tài sản.

d. Doanh thu và thu nhập khác (Revenue and other incomes)

Doanh thu và thu nhập khác là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu.

Doanh thu và thu nhập khác được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi thu được lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan tới sự gia tăng về tài sản hoặc giảm bớt nợ phải trả và giá trị gia tăng đó phải xác định được một cách đáng tin cậy.

e. Chi phí (costs)

Chi phí là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế của doanh nghiệp trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, nhưng không bao gồm khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu.

Chi phí sản xuất, kinh doanh và chi phí khác được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi các khoản chi phí này làm giảm bớt lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến việc giảm bớt tài sản hoặc tăng nợ phải trả và chi phí này phải xác định được một cách đáng tin cậy.

Các chi phí được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải tuân thủ nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí. Tức là khi ghi nhận doanh thu thì phải ghi nhận chi phí tương ứng để tạo

ra doanh thu đó. Khi lợi ích kinh tế dự kiến thu được trong nhiều kỳ kế toán có liên quan được xác định một cách gián tiếp thì các chi phí liên quan được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trên cơ sở phân bổ theo hệ thống hoặc theo tỷ lệ tương ứng với doanh thu dự kiến. Một khoản chi phí được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ khi chi phí đó không đem lại lợi ích kinh tế trong các kỳ sau.

1.2.3. Phân tích tác động của các nghiệp vụ kinh tế đến phương trình kế toán

Chúng ta biết rằng tài sản và nguồn vốn thực chất là 2 mặt của cùng một lượng giá trị, do đó ta luôn có phương trình kế toán cơ bản:

Tổng tài sản = Tổng nguồn vốn.

Tổng tài sản = Nợ phải trả + Vốn chủ sở hữu

Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh có thể làm thay đổi tài sản và nguồn vốn nhưng không phá vỡ phương trình kế toán. Do đó các nghiệp vụ này luôn tạo ra một tác động kép đến phương trình kế toán, tức là luôn tạo ra tác động cân bằng đến ít nhất 2 khoản mục cụ thể trong đối tượng phản ánh tổng hợp của kế toán. Cụ thể các nghiệp vụ kinh tế phát sinh chỉ có thể rơi vào một trong các trường hợp sau:

(1) Làm tăng tài sản - tăng vốn chủ sở hữu (Ví dụ: Nhận vốn góp của các cổ đông bằng tiền mặt với giá trị là 10trđ)

(2) Làm tăng tài sản - tăng nợ phải trả (Ví dụ: Mua NVL về nhập kho, chưa trả tiền người bán, với giá trị là 20trđ)

(3) Làm giảm tài sản - giảm nợ phải trả (Ví dụ: Dùng tiền gửi ngân hàng để trả nợ tiền mua hàng cho người bán, với giá trị là 10trđ)

(4) Làm giảm tài sản - giảm vốn chủ sở hữu (Ví dụ: Chia cổ tức bằng tiền gửi ngân hàng, với giá trị là 12trđ)

(5) Làm tăng tài sản này - giảm tài sản khác (Ví dụ: Rút tiền gửi ngân hàng về bổ sung tiền mặt, với giá trị là 15trđ)

(6) Làm tăng nguồn vốn này - giảm nguồn vốn khác (Ví dụ: Vay ngắn hạn ngân hàng để trả nợ người bán với giá trị là 10trđ)

Tất cả các trường hợp trên đều gây nên tác động kép vào phương tình kế toán, hoặc là nó làm tăng, hoặc giảm cả 2 vế của phương trình

với cùng một lượng giá trị; hoặc là chỉ làm thay đổi cơ cấu một bên của phương trình kế toán với cùng một lượng giá trị; nhưng bất kể tác động như thế nào thì tính cân bằng của phương trình vẫn được duy trì.

Tóm lại, các nghiệp vụ kinh tế luôn tạo ra tác động kép đến phương trình kế toán và việc ghi chép của kế toán phải phản ánh được tác động kép này từ đó có thể tạo nên các thông tin tổng hợp phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp. Chính sự tác động kép này cũng là cơ sở hình thành nên phương pháp kế toán ghi sổ kép mà chúng ta đang sử dụng ngày nay.

1.3. CÁC YÊU CẦU ĐỐI VỚI THÔNG TIN KẾ TOÁN

1.3.1. Các đặc điểm định tính của thông tin kế toán theo chuẩn mực kế toán quốc tế

Các đặc điểm định tính của thông tin kế toán là những đặc tính làm cho thông tin kế toán trở nên hữu dụng với người sử dụng thông tin. Trong *Khung các khái niệm cơ bản* (conceptual framework) ban hành năm 2010, Ủy ban Chuẩn mực Kế toán quốc tế - IASB cho rằng 2 đặc điểm nền tảng tạo nên tính hữu ích của thông tin kế toán là *thích hợp* và *trung thực*. Tính hữu dụng của thông tin kế toán được củng cố nếu các thông tin này là có thể so sánh, có thể xác nhận, kịp thời và dễ hiểu.

a. Các đặc điểm định tính mang tính nền tảng (fundamental qualitative characteristics):

Những đặc điểm định tính mang tính nền tảng để thông tin kế toán trở nên hữu dụng là *tính thích hợp và tính trung thực.*

- Tính thích hợp (Relevance): Thông tin kế toán được coi là thích hợp khi nó có thể tạo ra sự khác biệt trong quyết định kinh tế của người sử dụng thông tin. Thông tin tài chính có thể tạo ra sự khác biệt nếu nó có giá trị dự đoán, giá trị xác nhận hoặc cả hai. Thông tin có giá trị dự đoán là những thông tin có thể được sử dụng như đầu vào cho các quy trình mà người ra quyết định sử dụng để đưa ra những dự đoán cho tương lai. Giá trị xác nhận đề cập đến khả năng sử dụng thông tin để đưa ra những xác nhận hoặc điều chỉnh cho các nhận định hoặc đánh giá đã được đưa ra trước đây.

Tính thích hợp của thông tin ảnh hưởng bởi bản chất của thông tin và tính trọng yếu. Thông tin được coi là trọng yếu nếu việc trình bày thiếu hoặc không chính xác các thông tin này có thể ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế của người sử dụng thông tin. Tính trọng yếu phụ thuộc vào quy mô của khoản mục hoặc sai sót được xem xét trong những tình huống cụ thể khi thông tin bị thiếu hoặc trình bày sai. Do đó, tính trọng yếu cung cấp một điểm mốc hoặc một ngưỡng hơn là trở thành một đặc điểm chính mà thông tin cần phải có để trở nên hữu dụng.

- Tính trung thực (faithful representation): Các báo cáo tài chính trình bày các hiện tượng kinh tế bằng ngôn từ và các con số. Để trở nên hữu ích, các thông tin tài chính không chỉ phải trình bày về các hiện tượng thích hợp mà còn phải trình bày một cách trung thực các hiện tượng mà nó định trình bày. Để đạt được sự trung thực một cách hoàn hảo, thông tin cần có 3 đặc điểm: *đầy đủ, khách quan và không có sai sót.*

b. Các đặc điểm định tính mang tính tăng cường (enhancing qualitative chacracteristics):

Để tăng cường và củng cố tính hữu ích của thông tin kế toán, ngoài tính thích hợp và tính trung thực là những đặc tính nền tảng thì thông tin kế toán còn phải có những đặc điểm: *Tính có thể so sánh, khả năng xác nhận, tính kịp thời và dễ hiểu.*

- Tính có thể so sánh (Comparability): Người sử dụng phải có thể so sánh BCTC của một đơn vị qua thời gian để xác định xu hướng trong vị thế tài chính và kết quả hoạt động của nó. Người sử dụng cũng cần phải so sánh BCTC của các đơn vị khác nhau để đánh giá vị thế tài chính tương đối, kết quả hoạt động tương đối và sự thay đổi tương đối trong vị thế tài chính của đơn vị. Do đó, cách thức đo lường và trình bày tác động tài chính của những giao dịch hoặc sự kiện kinh tế tương tự nhau phải được thực hiện một cách nhất quán trong một đơn vị qua thời gian và cho các đơn vị kế toán khác nhau. Hàm ý cơ bản của tính có thể so sánh là yêu cầu về việc thuyết minh các chính sách kế toán, sự thay đổi chính sách kế toán và những tác động của sự thay đổi này.

- ***Khả năng được xác nhận (Verifiability):*** Khả năng được xác nhận giúp đảm bảo cho người sử dụng thông tin rằng các thông tin mà họ sử dụng đã trình bày một cách trung thực các hiện tượng kinh tế mà nó mô tả. Khả năng được xác nhận tức là những người quan sát độc lập với kiến thức khác nhau có thể đạt được sự thống nhất, mặc dù không nhất thiết phải là sự thống nhất tuyệt đối, rằng các thông tin tài chính mô tả về một hiện tượng cụ thể nào đó đã đảm bảo yêu cầu trình bày một cách trung thực.

- ***Tính kịp thời (timeliness):*** Tính kịp thời đòi hỏi nghiệp vụ hay sự kiện kinh tế tài chính phát sinh lúc nào thì kế toán phải phản ánh đúng ngay sau đó hoặc đồng thời với quá trình diễn ra hiện tượng. Tính kịp thời còn có thể hiểu là đảm bảo đúng kỳ kế toán, tức là sự biến động về trạng thái tài chính của đơn vị thay đổi trong kỳ kế toán nào thì phải phản ánhtrên BCTC của đơn vị đúng kỳ đó. Tính kịp thời tạo cơ sở cho việc đảm bảo tính trung thực, khách quan, không bỏ sót của thông tin kế toán.

- ***Tính dễ hiểu (Understandability):*** Một yêu cầu quan trọng đối với thông tin kế toán là người sử dụng thông tin có thể hiểu được các thông tin kế toán. Ở đây, người sử dụng thông tin được giả định là có một kiến thức nhất định (trung bình) về kinh doanh và các hoạt động kinh tế, về kế toán và sẵn lòng nghiên cứu các thông tin với sự mẫn cán hợp lý. Tuy nhiên, các thông tin về các vấn đề phức tạp cũng cần phải đưa vào các báo cáo nếu nó thích hợp với nhu cầu của những người sử dụng thông tin để ra quyết định kinh tế. Các thông tin này không nên bị loại trừ chỉ vì nó là quá khó hiểu đối với một số người sử dụng thông tin.

Trên đây là các đặc điểm định tính mà các thông tin kế toán phải đạt được theo chuẩn mực kế toán quốc tế. Tuy nhiên Ủy ban Chuẩn mực Kế toán quốc tế cũng nhấn mạnh rằng trong rất nhiều trường hợp có những sự đánh đổi nhất định giữa các đặc điểm này, và luôn phải cân nhắc quan hệ giữa chi phí của việc cung cấp thông tin và lợi ích của thông tin. Bên cạnh đó, tùy theo từng trường hợp mà chúng ta có thể ưu tiên cho một số đặc điểm này hơn những đặc điểm khác. Ví dụ đối với kế toán tài chính, tính có thể xác nhận luôn được ưu tiên để đảm bảo tính đáng tin cậy vì đối tượng sử dụng thông tin và đối tượng cung

cấp thông tin là khác nhau. Đối với kế toán quản trị, trong nhiều trường hợp tính kịp thời có thể được ưu tiên hơn là khả năng có thể xác nhận vì người sử dụng thông tin chủ yếu là người trong đơn vị.

1.3.2. Yêu cầu đối với thông tin kế toán theo chuẩn mực kế toán Việt Nam - VAS

Các quy định về các đặc điểm định tính của thông tin kế toán theo chuẩn mực kế toán quốc tế đã được Chuẩn mực Kế toán Việt Nam số 01 (VAS 01 - Chuẩn mực chung) cụ thể hóa thành những yêu cầu đối với thông tin kế toán như sau:

- ***Trung thực:*** Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo trên cơ sở các bằng chứng đầy đủ, khách quan và đúng với thực tế về hiện trạng, bản chất nội dung và giá trị của nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

- ***Khách quan:*** Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo đúng với thực tế, không bị xuyên tạc, không bị bóp méo.

- ***Đầy đủ***: Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến kỳ kế toán phải được ghi chép và báo cáo đầy đủ, không bị bỏ sót.

- ***Kịp thời:*** Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo kịp thời, đúng hoặc trước thời hạn quy định, không được chậm trễ.

- ***Dễ hiểu:*** Các thông tin và số liệu kế toán trình bày trong báo cáo tài chính phải rõ ràng, dễ hiểu đối với người sử dụng. Người sử dụng ở đây được hiểu là người có hiểu biết về kinh doanh, về kinh tế, tài chính, kế toán ở mức trung bình. Thông tin về những vấn đề phức tạp trong báo cáo tài chính phải được giải trình trong phần thuyết minh.

- ***Có thể so sánh:*** Các thông tin và số liệu kế toán giữa các kỳ kế toán trong một doanh nghiệp và giữa các doanh nghiệp chỉ có thể so sánh được khi tính toán và trình bày nhất quán. Trường hợp không nhất quán thì phải giải trình trong phần thuyết minh để người sử dụng báo cáo tài chính có thể so sánh thông tin giữa các kỳ kế toán, giữa các doanh nghiệp hoặc giữa thông tin thực hiện với thông tin dự toán, kế hoạch.

1.4. CÁC NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CƠ BẢN

Các nguyên tắc kế toán cơ bản hay còn gọi là các nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận phổ biến (General Accepted Accounting Principles - GAAP) là: "*Những quy ước, quy tắc và thủ tục cần thiết để xác định việc thực hành kế toán được chấp nhận trong một thời gian cụ thể*". Nói cách khác, GAAP xuất hiện từ sự chấp nhận rộng rãi về lý thuyết và thực hành kế toán trong một thời gian cụ thể. Các nguyên tắc này không giống như những quy luật trong lĩnh vực khoa học tự nhiên như trong hoá học, vật lý là không thể thay đổi. Các nguyên tắc chung trong kế toán được các nhà kế toán và hiệp hội nghề nghiệp, ủy ban chuẩn mực kế toán xây dựng, phát triển là để phục vụ cho nhu cầu cho những người ra quyết định. Chúng có thể thay đổi khi các phương pháp kế toán tốt hơn được tạo ra hoặc khi hiện tượng kinh tế đã thay đổi.

Để đảm bảo rằng BCTC sẽ được những người sử dụng hiểu được chúng thì đòi hỏi người lập báo cáo tài chính phải tuân thủ các nguyên tắc kế toán chung. Các nguyên tắc này hình thành từ quá trình tập hợp các thông lệ và được các hiệp hội nghề nghiệp và Uỷ ban chuẩn mực kế toán xây dựng, phát triển để cung cấp những hướng dẫn cho công tác kế toán tài chính.

Trong quá trình nghiên cứu kế toán, chúng ta hướng vào nghiên cứu quá trình thực hành kế toán theo các nguyên tắc kế toán chung như chúng đang diễn ra ngày nay, nó giải thích lý do và cơ sở lý luận mà kế toán đang thực hành. Tuy nhiên, phải chú ý rằng kế toán là môn khoa học luôn luôn thay đổi và phát triển. Cũng giống như trong y học, phải nghiên cứu về những phương pháp phẫu thuật mới hoặc thuốc kháng sinh mới cần đi trước một vài năm trước khi đưa vào sử dụng. Trong kế toán chúng ta cũng thường mất vài năm để nghiên cứu và khám phá về các thực hành kế toán trước khi chúng trở thành thông lệ. Thực tế chúng ta có thể gặp một số điều trái ngược khi thực hành kế toán để từ đó tổng kết và chỉ ra những hướng mới cho kế toán. Trong quá trình nghiên cứu, chúng ta có thể sẽ tìm ra những dẫn chứng về những yếu điểm cụ thể cả trong lý thuyết và thực hành kế toán hiện tại để từ đó suy ngẫm và phát triển hướng nghiên cứu của mình.

Dựa trên cơ sở các hướng dẫn trong Quy định khung (framework) của Ủy ban chuẩn mực Kế toán quốc tế (IASB) về các giả định cơ sở để lập BCTC (underlying assumptions) và về các đặc điểm định tính của thông tin kế toán (qualitative characteristics), VAS 1 - Chuẩn mực chung đã đưa ra 7 nguyên tắc kế toán cơ bản, gồm cơ sở dồn tích, hoạt động liên tục, giá gốc, phù hợp, trọng yếu, thận trọng và nhất quán. Chúng ta sẽ phân tích làm rõ 7 nguyên tắc này.

• ***Nguyên tắc cơ sở dồn tích***: Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính của doanh nghiệp liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế thu hoặc thực tế chi tiền hoặc tương đương tiền.

Các báo cáo tài chính được lập trên cơ sở dồn tích, cung cấp cho người sử dụng không chỉ thông tin về những giao dịch trong quá khứ có liên quan đến việc thanh toán và thu được những khoản tiền mà cả thông tin về những nghĩa vụ phải trả tiền trong tương lai và những nguồn lực đại diện cho lượng tiền sẽ nhận được trong tương lai. Do đó, chúng cung cấp những thông tin về các giao dịch và các sự kiện trong quá khứ hữu dụng nhất cho người sử dụng trong việc ra các quyết định kinh tế. Chính vì thế, người ta thường nói báo cáo tài chính lập trên cơ sở dồn tích phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp trong quá khứ, hiện tại và tương lai.

Vận dụng nguyên tắc cơ sở dồn tích, ta có:

- Doanh thu được coi là kiếm được và được ghi nhận khi hàng hóa dịch vụ được cung cấp cho khách hàng ở một mức giá đã xác định và với sự đảm bảo hợp lý về khả năng thu được lợi ích kinh tế.

- Chi phí được coi là phát sinh và được ghi nhận khi lợi ích kinh tế hoặc một nguồn lực được sử dụng bị mất đi trong kỳ hiện tại, làm giảm vốn chủ sở hữu.

• ***Nguyên tắc hoạt động liên tục***:Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần, nghĩa là doanh nghiệp không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc phải thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động của mình. Trường

hợp thực tế khác với giả định hoạt động liên tục thì báo cáo tài chính phải lập trên một cơ sở khác và phải giải thích cơ sở đã sử dụng để lập báo cáo tài chính.

• ***Nguyên tắc giá gốc***: Tài sản phải được ghi nhận theo giá gốc. Giá gốc của tài sản được tính theo số tiền hoặc khoản tương đương tiền đã trả, phải trả hoặc tính theo giá trị hợp lý của tài sản đó vào thời điểm tài sản được ghi nhận. Giá gốc của tài sản không được thay đổi trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực kế toán cụ thể.

• ***Nguyên tắc phù hợp***: Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Chi phí tương ứng với doanh thu gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phí phải trả nhưng liên quan đến doanh thu của kỳ đó.

• ***Nguyên tắc nhất quán***: Các chính sách và phương pháp kế toán doanh nghiệp đã chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất trong một kỳ kế toán năm. Trường hợp có thay đổi chính sách và phương pháp kế toán đã chọn thì phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

• ***Nguyên tắc thận trọng***: Thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết để lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn. Nguyên tắc thận trọng đòi hỏi:

+ Phải lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn;

+ Không đánh giá cao hơn giá trị của các tài sản và các khoản thu nhập;

+ Không đánh giá thấp hơn giá trị của các khoản nợ phải trả và chi phí;

+ Doanh thu và thu nhập chỉ được ghi nhận khi có bằng chứng chắc chắn về khả năng thu được lợi ích kinh tế, còn chi phí phải được ghi nhận khi có bằng chứng về khả năng phát sinh chi phí.

• ***Nguyên tắc trọng yếu***: Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết

định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét trên cả phương diện định lượng và định tính.

1.5. MÔI TRƯỜNG CỦA KẾ TOÁN VÀ ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP

1.5.1. Khái quát về môi trường kế toán

Kế toán tài chính cung cấp thông tin cho những người sử dụng ở bên ngoài doanh nghiệp, nhưng có lợi ích liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp. Họ cần thông tin để ra các quyết định có đầu tư nguồn lực của mình cho doanh nghiệp hay không cũng như để kiểm soát việc sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp nhằm bảo vệ quyền lợi của mình. Tuy nhiên người tạo ra và cung cấp thông tin, đồng thời chịu trách nhiệm về tính trung thực của thông tin là các nhà quản lý doanh nghiệp. Vậy làm thế nào để những người sử dụng thông tin có thể đặt lòng tin vào các BCTC được cung cấp? Người ta đã xây dựng nên những cơ chế, thể chế khác nhau để có thể giám sát, kiểm soát hoạt động kế toán nhằm đảm bảo là các nhà quản lý phải cung cấp những thông tin trung thực và hợp lý về tình hình tài chính của doanh nghiệp. Tất cả những cơ chế và thể chế này sẽ tác động một cách gián tiếp hoặc trực tiếp đến hoạt động kế toán, và tổng hợp lại chúng tạo nên môi trường kế toán.

Tùy theo từng giai đoạn phát triển của mỗi nền kinh tế, môi trường kế toán gồm những yếu tố khác nhau. Tuy nhiên những yếu tố cơ bản điển hình trong môi trường hoạt động của kế toán là:

a. Các hiệp hội nghề nghiệp và các cơ quan quản lý

- Ở Hoa Kỳ có nhiều tổ chức ảnh hưởng trực tiếp và gián tiếp đến các nguyên tắc kế toán chung và cũng ảnh hưởng môi trường kế toán. Đó là:

+ Uỷ ban Chuẩn mực Kế toán tài chính (The Financial Accounting Standards Board - FASB) là tổ chức quan trọng nhất trong việc phát triển và công bố các nguyên tắc về thực hành kế toán. Tổ chức độc lập này phát hành các Chuẩn mực Kế toán Tài chính.

+ Viện Kế toán Công chứng Mỹ (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) là hiệp hội nghề nghiệp của các kế toán viên công chứng thông qua các các hoạt động của Uỷ ban kỹ thuật cấp cao của nó để ảnh hưởng tới thực hành kế toán.

+ Uỷ ban Chứng khoán (The Securities and Exchange Commission - SEC) là một cơ quan của chính phủ liên bang có quyền hạn pháp lý để đặt ra và bắt buộc việc thực hành kế toán đối với các công ty có chứng khoán phát hành ra công chúng.

+ Uỷ ban Chuẩn mực Kế toán Nhà nước (the Govermental Accounting Standards Board - GASB) được thành lập năm 1984 đặt dưới cùng một cơ quan điều hành như Uỷ ban Chuẩn mực kế toán tài chính, để chịu trách nhiệm ban hành các chuẩn mực kế toán cho khu vực nhà nước.

+ Sự tăng trưởng của các thị trường tài chính trên khắp thế giới cùng với sự hợp tác quốc tế rộng rãi trong việc phát triển các nguyên tắc kế toán đã trở thành một vấn đề nổi bật gần đây. Uỷ ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (The International Accounting Standards Committee - IASC) đã thông qua hơn 30 chuẩn mực quốc tế và đã được dịch ra 6 thứ tiếng.

+ Các Luật thuế nhà nước điều chỉnh việc đánh giá và tập hợp doanh thu cho hoạt động của chính phủ liên bang cũng có ảnh hưởng tới thực hành kế toán. Vì nguồn thu chính của chính phủ là thuế thu nhập, nên các luật này chỉ ra những nguyên tắc để xác định thu nhập chịu thuế. Các nguyên tắc này được tổ chức dịch vụ thu thuế đối nội (the Internal Revenue Service - IRS) giải thích và bắt buộc thực hiện. Trong một số trường hợp, giữa những nguyên tắc này và thực hành kế toán tốt có mâu thuẫn với nhau, nhưng chúng vẫn là những yếu tố ảnh hưởng quan trọng đến thực hành kế toán. Các doanh nghiệp sử dụng những thực hành kế toán nào đó, đơn giản chỉ là do các luật thuế đòi hỏi; thỉng thoảng doanh nghiệp đi theo một thực hành kế toán được chỉ định trong các luật thuế để tận dụng những thuận lợi có thể giúp họ về phương diện tài chính từ các nguyên tắc đó.

- Ở Việt Nam các hiệp hội nghề nghiệp và các cơ quan quản lý ảnh hưởng tới hoạt động kế toán có thể kể đến như Hiệp hội kế toán - kiểm

toán, Hiệp hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam, Ủy ban chứng khoán nhà nước, Bộ Tài chính... Hoạt động chính của những tổ chức này là:

+ Cấp chứng chỉ nghề nghiệp và đào tạo nghề nghiệp liên tục.

+ Xây dựng và công bố các chuẩn mực và yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp.

+ Đưa ra hệ thống các chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán nhằm hướng dẫn những nguyên tắc thực hành nghề nghiệp tốt nhất.

+ Đặt ra các quy định pháp lý, các chế độ cụ thể cho hoạt động kế toán, kiểm toán.

+ Dự thảo các luật thuế và hướng dẫn thực hiện những luật này sau khi được Quốc hội thông qua.

b. Hoạt động kiểm toán

Sự chia cắt giữa chủ sở hữu và nhà quản lý tạo ra những vấn đề tiềm tàng trong việc đưa các thông tin trung thực về hoạt động của công ty. Để các cổ đông và những người bên ngoài tin rằng nhà quản lý sẽ nói sự thật và họ cần tới những người làm kiểm toán -người thứ 3 độc lập soát xét lại các BCTC và xác nhận lại về các thông tin này. Kiểm toán kiểm tra những thông tin mà nhà quản lý sử dụng để lập các báo cáo tài chính và bày tỏ ý kiến về những thông tin trên các báo cáo đó có thể tin cậy hay không. Ý kiến của kiểm toán viên mô tả phạm vi và kết quả của cuộc kiểm toán và xét đoán rằng các báo cáo tài chính được nhà quản lý cung cấp có chính xác hay không.

c. Hệ thống kiểm soát nội bộ

Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm các chính sách và quy trình được thiết lập để quản trị doanh nghiệp với đảm bảo chắc chắn rằng doanh nghiệp sẽ đạt được mục tiêu của mình trong điều kiện có thể. Hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết lập để bảo vệ các nhà đầu tư và các nhà cấp tín dụng và giúp nhà quản trị có thể vận hành tốt và hiệu quả doanh nghiệp của họ. Hệ thống kiểm soát nội bộ có nhiều mục tiêu khác nhau, trong có mục tiêu giúp các nhà quản lý đảm bảo được tính trung thực hợp lý của hệ thống kế toán.

1.5.2. Yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp của kế toán

Như đã nói ở trên, một trong những hoạt động của các cơ quan quản lý và các hiệp hội nghề nghiệp là đặt ra hệ thống chuẩn mực về thực hành nghề nghiệp và chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp. Hệ thống chuẩn mực về thực hành nghề nghiệp sẽ được đề cập từng bước trong các kế toán các phần hành cụ thể. Trong phạm vi của chương này chúng ta chỉ tập trung nghiên cứu về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Vì sao lại cần có chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp?

Đạo đức là một bộ quy tắc điều chỉnh để áp dụng cho cuộc sống hàng ngày, nó giải quyết cho câu hỏi của những hành động là đúng hay sai. Các hành động có đạo đức là sản phẩm của những quyết định cá nhân và mỗi người có thể phải đối mặt với nhiều tình huống thuộc phạm trù đạo đức hàng ngày. Có tình huống hàm chứa sự bất hợp pháp như sự cám dỗ lấy vật tư của doanh nghiệp nơi mình làm việc để sử dụng cá nhân, một số trường hợp không phải là không hợp pháp nhưng lại thiếu đạo đức như bạn quyết định không nói với đồng nghiệp vắng mặt hôm nay là có thông báo sẽ có sự điều chỉnh chính sách của cấp trên trong một vài ngày tới. Khi một tổ chức được cho là hoạt động có đạo đức hay phi đạo đức có nghĩa là các cá nhân trong tổ chức đó đã đưa ra các quyết định hành động hợp đạo đức hoặc không có đạo đức. Một công ty khi quảng cáo sai, nói dối khách hàng, làm ô nhiễm môi trường, lừa dối công nhân, lừa dối nhà đầu tư bằng việc đưa ra những báo cáo tài chính sai sự thật thì ban giám đốc và nhân viên ở công ty này đã đưa ra một quyết định phi đạo đức. Tương tự như vậy, thái độ có đạo đức của một công ty là kết quả trực tiếp của các hoạt động và quyết định của những người trong công ty.

Đạo đức nghề nghiệp là một bộ quy tắc điều chỉnh để áp dụng trong thực hành của một nghề. Cũng như quá trình điều hành có đạo đức của một công ty, những hành động hợp đạo đức của một nghề là tập hợp các hành động của các cá nhân trong nghề đó. Những kế toán viên và kiểm toán viên chuyên nghiệp là những người trực tiếp tạo ra các thông tin kế toán hoặc xác nhận về tính trung thực của thông tin. Do đó việc họ tuân thủ theo những yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp là rất quan trọng để tạo lòng tin cho công chúng và những người sử dụng thông tin. Thực tế, rất nhiều các vụ bê bối tài chính đều có căn nguyên từ sự vi phạm đạo đức nghề nghiệp của các kế toán, kiểm toán viên. Và hậu

quả của những bê bối này thường là những thiệt hại không nhỏ cho các nhà đầu tư và xã hội. Như các thành viên trong một nghề, các kế toán viên có một trách nhiệm không chỉ với những người chủ sở hữu và cấp trên của mình, với các khách hàng, mà còn với toàn xã hội, chúng được nâng lên thành các chuẩn mực nghề nghiệp cao nhất. Một cuộc điều tra từ những người nổi bật trong nhiều lĩnh vực cho thấy họ đã xếp hạng nghề kế toán chỉ đứng vị trí thứ hai (sau giới tăng lữ) trong những nghề có đạo đức nghề nghiệp cao nhất. Vì trách nhiệm trước mọi người, để trở thành một kế toán viên phải duy trì các chuẩn mực đạo đức cao của nghề, bất luận lĩnh vực nào của kế toán mà cá nhân đảm nhiệm.

Để đảm bảo rằng các thành viên của nó hiểu trách nhiệm của những kế toán chuyên nghiệp, Viện Kế toán Công chứng Mỹ và mỗi tiểu bang đã chấp nhận các quy tắc chỉ đạo nghề nghiệp phải được tuân thủ bởi các kế toán viên công chứng. Về cơ bản đối với các quy tắc này là trách nhiệm trước công chúng, bao gồm khách hàng, các nhà cung cấp tín dụng, nhà đầu tư và bất kỳ ai khác dựa vào công việc và thông tin của kế toán. Trong quá trình giải quyết xung đột giữa các nhóm người sử dụng này, kế toán viên phải hoạt động với một thái độ chính trực, thậm chí phải hy sinh lợi ích cá nhân. Có nghĩa là phải trung thực và thẳng thắn, đặt lợi ích của cá nhân vào việc phục vụ và niềm tin của công chúng. Những nguyên tắc này được hỗ trợ bởi nhiều quy tắc cụ thể mà một kế toán viên phải tuân theo. Những kế toán viên vi phạm các quy tắc này có thể bị trừng phạt hoặc bị loại khỏi nghề.

Viện Kế toán Quản trị Mỹ cũng áp dụng bộ quy tắc điều chỉnh của nghề kế toán quản trị (the Code Professional Conduct for ManagementAccountants).Bộ quy tắc này nhấn mạnh việc đòi hỏi các kế toán viên quản trị phải có trách nhiệm thông thạo trong công việc của họ, giữ gìn thông tin bí mật, ngoại trừ theo yêu cầu của cấp có thẩm quyền hoặc pháp luật đòi hỏi công bố; duỳ trì tính trung thực và tránh xung đột lợi ích, truyền đạt thông tin khách quan và không thiên vị.

Tại Việt Nam, Chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp kế toán kiểm toán Việt Nam được ban hành lần đầu theo Quyết định số 87/2005/QĐ-BTC tháng 12/2005. Tiếp sau đó, để bắt kịp các thay đổi trong thực tiễn hành nghề, các quy định trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam mới, các thay đổi trong Luật và chế độ kế toán, năm 2015, Thông tư số 70/2015/TT-BTC đã công bố bản Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế

toán, kiểm toán mới. Chuẩn mực này gồm ba phần: Phần A: Quy định chung và các nguyên tắc đạo đức cơ bản; Phần B: Áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề; Phần C: Áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp.

Phần A đưa ra các nguyên tắc đạo đức cơ bản về nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, đồng thời, cung cấp một khuôn khổ mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải áp dụng để: (1) Xác định các nguỷ cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản; (2) Đánh giá mức độ nghiêm trọng của các nguy cơ đó; (3) Áp dụng các biện pháp bảo vệ cần thiết, nhằm loại trừ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Các biện pháp bảo vệ là cần thiết khi kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp xác định rằng nguy cơ đó sẽ khiến cho một bên thứ ba phù hợp và có đầy đủ thông tin, sau khi xem xét các sự kiện và tình huống có sẵn cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp tại thời điểm đó, có thể kết luận một cách tương đối chắc chắn rằng các nguyên tắc đạo đức cơ bản bị vi phạm.

Phần B và C hướng dẫn việc áp dụng khuôn khổ nêu tại phần A trong các trường hợp nhất định. Các phần này đưa ra một số ví dụ về các biện pháp bảo vệ thích hợp nhằm khắc phục các nguy cơ ảnh hưởng tới việc tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản. Các phần này cũng đưa ra các tình huống dẫn đến các nguy cơ mà không biện pháp bảo vệ nào có thể khắc phục được, do vậy, cần phải tránh các tình huống hoặc mối quan hệ đó.

Phần B áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề. Phần C áp dụng cho kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp trong doanh nghiệp. Tuy vậy, kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề cũng có thể tham khảo Phần C trong một số tình huống nhất định.

Kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải tuân thủ các nguyên tắc đạo đức cơ bản sau:

- Tính chính trực: Phải thẳng thắn, trung thực trong tất cả các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh;
- Tính khách quan: Không cho phép sự thiên vị, xung đột lợi ích hoặc bất cứ ảnh hưởng không hợp lý nào chi phối các xét đoán chuyên môn và kinh doanh của mình;
- Năng lực chuyên môn và tính thận trọng: Thể hiện, duy trì

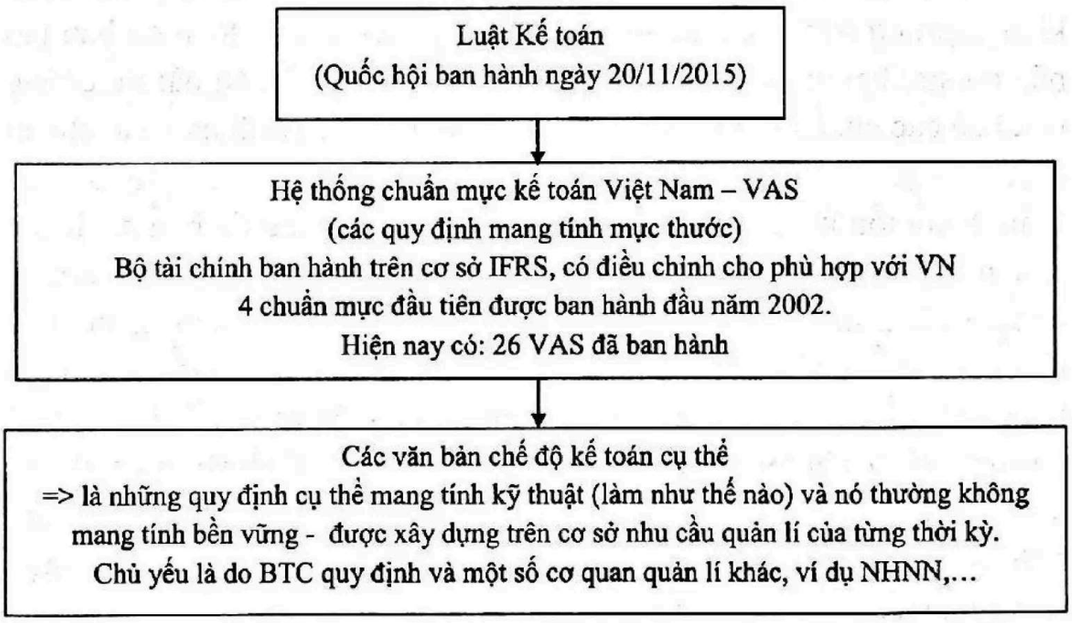
sự hiểu biết và kỹ năng chuyên môn cần thiết nhằm đảm bảo rằng khách hàng hoặc chủ doanh nghiệp được cung cấp dịch vụ chuyên môn có chất lượng dựa trên những kiến thức mới nhất về chuyên môn, pháp luật và kỹ thuật, đồng thời hành động một cách thận trọng và phù hợp với các chuẩn mực nghề nghiệp và kỹ thuật được áp dụng;

- Tính bảo mật: Phải bảo mật thông tin có được từ các mối quan hệ chuyên môn và kinh doanh, vì vậy, không được tiết lộ bất cứ thông tin nào cho bên thứ ba khi chưa được sự đồng ý của bên có thẩm quyền, trừ khi có quyền hoặc nghĩa vụ phải cung cấp thông tin theo yêu cầu của pháp luật hoặc cơ quan quản lý hoặc tổ chức nghề nghiệp, và cũng như không được sử dụng thông tin vì lợi ích cá nhân của kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp hoặc của bên thứ ba;
- Tư cách nghề nghiệp: Phải tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan, tránh bất kỳ hành động nào làm giảm uy tín nghề nghiệp của mình.

1.5.3. Khung pháp lý về kế toán tại Việt Nam

Khung pháp lý liên quan đến hoạt động kế toán tại Việt Nam có thể được mô tả khái quát qua sơ đồ 1.4

Sơ đồ 1.4: Hệ thống pháp luật về kế toán của Việt Nam



- Luật kế toán của Việt Nam được ban hành ngày 20/11/2015, gồm 6 chương, 74 điều, quy định về nội dung công tác kế toán, tổ chức bộ máy kế toán, người làm kế toán và hoạt động nghề nghiệp kế toán. Trong đó:

+ Chương 1: quy định chung, chương này làm rõ các khái niệm cơ bản như đối tượng, yêu cầu, nguyên tắc kế toán, các loại hình kế toán, kỳ kế toán, đơn vị tính, chữ số sử dụng trong kế toán…

+ Chương 2: quy định về nội dung công tác kế toán, gồm các quy định cụ thể về chứng từ kế toán, tài khoản và sổ kế toán, báo cáo tài chính, kiểm tra kế toán, kiểm kê tài sản, bảo quản lưu trữ tài liệu kế toán; công việc kế toán trong trường hợp đơn vị kế toán chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động và phá sản.

+ Chương 3: quy định về tổ chức bộ máy kế toán và người làm kế toán

+ Chương 4: quy định về hoạt động kinh doanh dịch vụ kế toán

+ Chương 5: quy định quản lý nhà nước về kế toán.

+ Chương 6: quy định điều khoản thi hành.

- Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam được ban hành bắt đầu từ năm 2002; và tính đến hết năm 2011, đã có 26 chuẩn mực được ban hành (phụ lục 1). Trong đó, VAS01 - Chuẩn mực chung quy định các khái niệm cơ bản trong kế toán, và các nguyên tắc kế toán cơ bản tạo nên cơ sở khái niệm cho các chuẩn mực cụ thể khác. Ngoài ra, chúng ta đã có các chuẩn mực hướng dẫn việc kế toán và trình bày các khoản mục tài sản, công nợ và các mảng hoạt động cơ bản như: Tài sản cố định, hàng tồn kho, thuê tài sản… Bộ Tài chính cũng đã ban hành các chuẩn mực hướng dẫn lập và trình bày BCTC đơn lẻ của một doanh nghiệp cũng như báo cáo tài chính hợp nhất của các tập đoàn. Tuy nhiên, hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay còn đang thiếu vắng một số chuẩn mực rất quan trọng như chuẩn mực về giảm giá trị tài sản, về tài sản giữ để bán… Ngoài ra, có một số chuẩn mực chúng ta sẽ sử dụng các chuẩn mực quốc tế, Bộ Tài chính sẽ ban hành thông tư hướng dẫn vận dụng cho phù hợp với từng giai đoạn (các chuẩn mực về kế toán công cụ tài chính).

- Chế độ kế toán hiện hành được quy định trong Thông tư số 200/2014/TT-BTC của Bộ Tài chính. Chế độ kế toán doanh nghiệp áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế trong cả nước. Chế độ kế toán doanh nghiệp theo thông tư 200/2014/TT-BTC gồm 3 phần:

+ Phần thứ nhất, phần thứ hai - Hệ thống tài khoản kế toán: Quy định về hệ thống tài khoản chung thống nhất áp dụng cho các doanh nghiệp phi tài chính, gồm 9 nhóm cũng như các hướng dẫn hạch toán cụ thể cho từng tài khoản.

+ Phần thứ ba - Hệ thống báo cáo tài chính: Quy định về mẫu biểu và cách thức lấy số liệu từ các sổ tài khoản có liên quan để lập các BCTC cơ bản của doanh nghiệp.

Trong phần 3 này cũng quy định mang tính hướng dẫn về Chế độ chứng từ kế toán, chế độ sổ kế toán cơ bản mà doanh nghiệp có thể tự xây dựng biểu mẫu sổ kế toán cho riêng mình nhưng phải đảm bảo cung cấp thông tin về giao dịch kinh tế một cách minh bạch, đầy đủ, dễ kiểm tra, dễ kiểm soát và dễ đối chiếu. Trường hợp không tự xây dựng biểu mẫu sổ kế toán, doanh nghiệp có thể áp dụng biểu mẫu sổ kế toán theo hướng dẫn tại phụ lục số 4- Thông tư 200/2014/TT-BTC nếu phù hợp với đặc điểm quản lý và hoạt động kinh doanh của mình.

1.6. CÁC PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN CƠ BẢN

Kế toán là một hệ thống mà đầu vào là các thông tin chi tiết về nghiệp vụ cụ thể phát sinh tại đơn vị và đầu ra là các báo cáo kế toán với các thông tin tổng hợp về tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị. Để tổng hợp xử lý từ các thông tin chi tiết, tạo ra các báo cáo tổng hợp một cách hiệu quả, kế toán phải sử dụng một hệ thống các phương pháp bao gồm: Phương pháp chứng từ, phương pháp tài khoản và ghi sổ kép; phương pháp tính giá và phương pháp tổng hợp cân đối.

- Phương pháp chứng từ: Là phương pháp kế toán phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và thực sự hoàn thành vào trong bản chứng từ kế toán bằng giấy hoặc các mẫu chứng từ điện tử và sử dụng các chứng từ vào trong công tác kế toán và công tác quản lý doanh nghiệp.

Phương pháp chứng từ biểu hiện ở 2 nội dung cơ bản: Hệ thống bản hoặc mẫu chứng từ kế toán và chương trình luân chuyển chứng từ.

- Phương pháp tài khoản: Là phương pháp phân loại, hệ thống hóa các nghiệp vụ kinh tế phát sinh riêng biệt theo đối tượng kế toán cụ thể. Để phân loại và hệ thống hóa các nghiệp vụ kinh tế, kế toán sử dụng tài khoản kế toán, thực chất là sổ kế toán để theo dõi, phản ánh một cách thường xuyên, liên tục sự vận động (tăng và giảm) của đối tượng kế toán cụ thể, ví dụ tiền mặt, nguyên vật liệu,... theo thời gian. Các nghiệp vụ kinh tế được ghi nhận trên các tài khoản theo phương pháp ghi sổ kép; tức là mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh được ghi vào ít nhất hai tài khoản kế toán theo mối quan hệ đối ứng: Ghi nợ tài khoản này, ghi có tài khoản khác với cùng một số tiền.

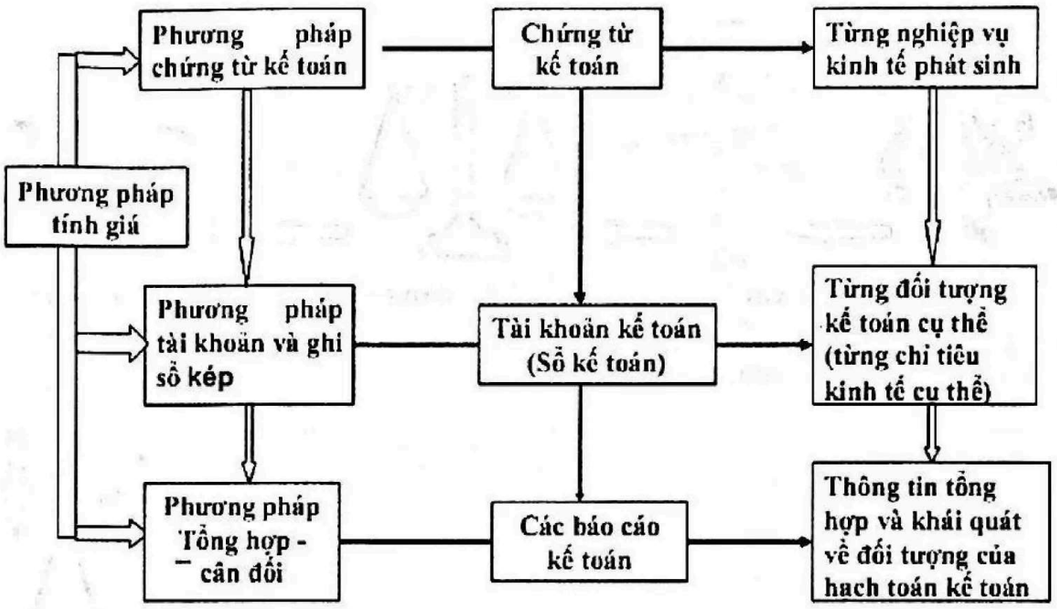
- Phương pháp tính giá: Dùng thước đo giá trị để tính toán và xác định giá trị của tài sản (sau khi tài sản vận động, biến đổi) theo những nguyên tắc nhất định.

- Phương pháp tổng hợp cân đối: Phương pháp này được sử dụng để tổng hợp số liệu từ các sổ kế toán theo các mối quan hệ cân đối vốn có của đối tượng kế toán nhằm cung cấp các chỉ tiêu kinh tế tài chính nhất định cho các đối tượng sử dụng thông tin kế toán.

Mối quan hệ giữa các phương pháp và vai trò của từng phương pháp trong hệ thống kế toán có thể được khái quát trong sơ đồ 1.5.

Nhìn vào sơ đồ 1.5 có thể thấy rằng chứng từ giúp chúng ta sao chụp và ghi chép lại một nghiệp vụ kinh tế phát sinh và hoàn thành tại đơn vị. Căn cứ vào chứng từ kế toán sẽ phản ánh các nghiệp vụ kinh tế này vào các tài khoản kế toán có liên quan, thông qua đó phân loại và tổng hợp thông tin chi tiết trên các chứng từ theo từng đối tượng kế toán cụ thể và có được thông tin về giá trị và sự biến động của từng loại tài sản, nguồn vốn, thu nhập chi phí của đơn vị. Phương pháp tổng hợp cân đối sẽ giúp các nhà kế toán tổng hợp thông tin về từng loại tài sản và nguồn vốn để theo những mối quan hệ cân đối vốn có trong đối tượng kế toán để lập nên các báo cáo kế toán tổng hợp. Trong toàn bộ quá trình ghi chép các nghiệp vụ kinh tế trên chứng từ, trên tài khoản cũng như lập các báo cáo tổng hợp, tính giá sẽ giúp kế toán xác định giá trị bằng tiền của các đối tượng cần ghi nhận và phản ánh.

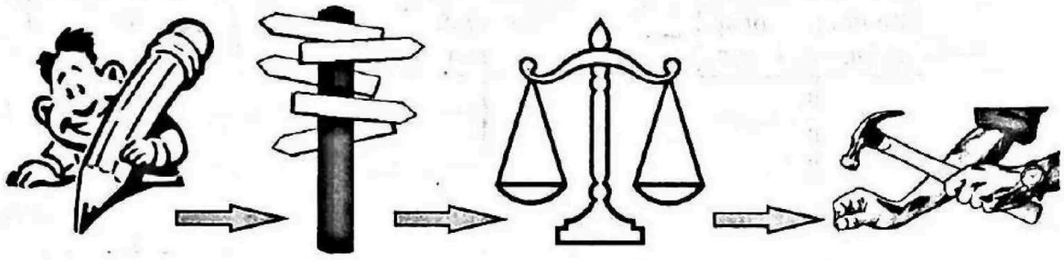
Sơ đồ 1.5: Mối quan hệ giữa các phương pháp kế toán cơ bản



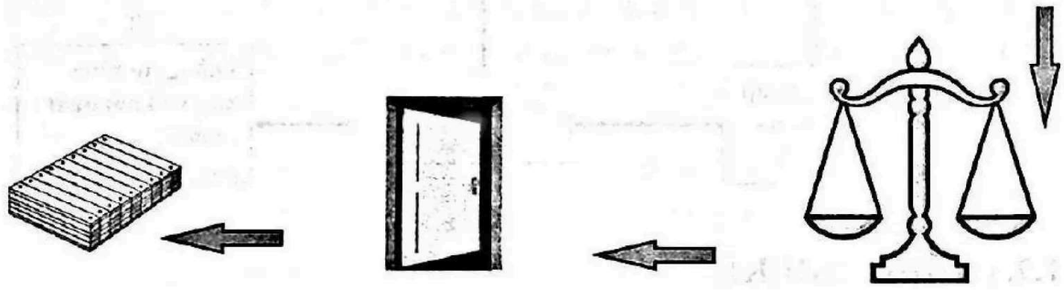
1.7. CHU TRÌNH KẾ TOÁN

Chu trình kế toán là quá trình thu thập và ghi chép các thông tin kế toán trong kỳ và xử lý các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến nhiều kỳ kế toán và lập các báo cáo tài chính. Để lập được các BCTC vào cuối kỳ kế toán, hàng ngày kế toán ghi nhận các giao dịch kinh tế phát sinh tại đơn vị. Cuối kỳ kế toán tiến hành xử lý và phân bổ tác động của các giao dịch kinh tế liên quan đến nhiều kỳ kế toán cho các kỳ có liên quan nhằm đảm bảo ghi nhận đầy đủ các khoản thu nhập và chi phí phát sinh trong kỳ; phản ánh đúng giá trị của các khoản mục tài sản và nguồn vốn trên các BCTC thông qua các bút toán điều chỉnh. Cuối cùng kế toán sẽ phải khóa sổ, kết chuyển các khoản thu nhập, chi phí để xác định kết quả kinh doanh, cập nhật thông tin về lợi nhuận giữ lại và lập các BCTC. Trong quá trình thực hiện các bước trong chu trình kế toán, kế toán sẽ sử dụng tất cả các phương pháp kế toán cơ bản đã được giới thiệu ở phần trên; sử dụng phương pháp chứng từ, tài khoản và tính giá để ghi chép, đo lường các nghiệp vụ trong kỳ và xử lý các bút toán điều chỉnh; và sử dụng phương pháp tổng hợp cân đối để lập các báo cáo vào cuối kỳ.

Sơ đồ 1.6: Các bước trong chu trình kế toán



Ghi nhận các giao dịch (chứng từ) → **P/a các bút toán vào tài khoản (Sổ Nhật ký và sổ cái)** → **Lập bảng CĐTK trc các BT đ/c** → **Thực hiện các bút toán điều chỉnh cuối kỳ**



Lập các báo cáo tài chính ← **Khóa sổ các TK thu nhập chi phí và XĐKQKD** ← **Lập CĐTK sau bút toán điều chỉnh**

Các chương tiếp theo của giáo trình sẽ tập trung phân tích và làm rõ quá trình vận dụng các phương pháp kế toán cơ bản để thực hiện các bước trong chu trình kế toán. Chẳng hạn: (i) Chương 2 sẽ đi vào phương pháp ghi chép các giao dịch kinh tế, sẽ đi sâu làm rõ phương pháp chứng từ và phương pháp tài khoản và cách thức vận dụng các phương pháp này trong ghi chép các nghiệp vụ kinh tế hàng ngày tại đơn vị kế toán. (ii) Chương 3 đề cập đến kế toán dồn tích và chu trình kế toán, làm rõ nguyên tắc kế toán dồn tích và cách thức xử lý các bút toán điều chỉnh và khóa sổ vào cuối kỳ kế toán và củng cố lại nội dung về chu trình kế toán. (iii) Chương 4 đề cập về chu trình kế toán trong doanh nghiệp thương mại; vận dụng toàn bộ các nội dung liên quan đến chu trình kế toán trong chương 2 và chương 3 để xử lý các loại nghiệp vụ kinh tế cơ bản phát sinh tại doanh nghiệp thương mại. (iv) Chương 5 sẽ nghiên cứu về sổ sách và các hình thức kế toán; làm rõ các vấn đề về sổ sách kế toán và quy trình ghi chép trên các sổ kế toán trên thực tế.

Phụ lục chương 1:

PHỤ LỤC 1: DANH MỤC CÁC VAS ĐÃ ĐƯỢC BAN HÀNH				
STT	**Số chuẩn mực**	**Tên chuẩn mực (nội dung)**	**Đợt ban hành**	**Ghi chú**
1	Chuẩn mực số 01	Chuẩn mực chung	2	VAS dot 2.rtf
2	Chuẩn mực số 02	Hàng tồn kho	1	VAS dot 1.rtf
3	Chuẩn mực số 03	Tài sản cố định hữu hình	1	VAS dot 1.rtf
4	Chuẩn mực số 04	Tài sản cố định vô hình	1	VAS dot 1.rtf
5	Chuẩn mực số 05	Bất động sản đầu tư	3	VAS dot 3.doc
6	Chuẩn mực số 06	Thuê tài sản	2	VAS dot 2.rtf
7	Chuẩn mực số 07	Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết	3	VAS dot 3.doc
8	Chuẩn mực số 08	Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh	3	VAS dot 3.doc
9	Chuẩn mực số 10	Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái	2	VAS dot 2.rtf
10	Chuẩn mực số 11	Hợp nhất kinh doanh	5	VAS dot 5.doc
11	Chuẩn mực số 14	Doanh thu và thu nhập khác.	1	VAS dot 1.rtf
12	Chuẩn mực số 15	Hợp đồng xây dựng;	2	VAS dot 2.rtf
13	Chuẩn mực số 16	Chi phí đi vay	2	VAS dot 2.rtf
14	Chuẩn mực số 17	Thuế thu nhập doanh nghiệp	4	VAS dot 4.doc
15	Chuẩn mực số 18	Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng	5	VAS dot 5.doc
16	Chuẩn mực số 19	Hợp đồng bảo hiểm	5	VAS dot 5.doc
17	Chuẩn mực số 21	Trình bày báo cáo tài chính	3	VAS dot 3.doc

18	Chuẩn mực số 22	Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự	4	VAS dot 4.doc
19	Chuẩn mực số 23	Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm	4	VAS dot 4.doc
20	Chuẩn mực số 24	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	2	VAS dot 2.rtf
21	Chuẩn mực số 25	Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con	3	VAS dot 3.doc
22	Chuẩn mực số 26	Thông tin về các bên liên quan	3	VAS dot 3.doc
23	Chuẩn mực số 27	Báo cáo tài chính giữa niên độ	4	VAS dot 4.doc
24	Chuẩn mực số 28	Báo cáo bộ phận	4	VAS dot 4.doc
25	Chuẩn mực số 29	Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót	4	VAS dot 4.doc
26	Chuẩn mực số 30	Lãi trên cổ phiếu	5	VAS dot 5.doc

Câu hỏi và bài tập chương 1:

1. Theo nguyên tắc cơ sở dồn tích, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh có ảnh hưởng đến tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, thu nhập và chi phí của doanh nghiệp phải được ghi nhận tại thời điểm nào?

2. Việc thanh toán một khoản nợ bằng tiền mặt sẽ ảnh hưởng như thế nào đến tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp?

3. Yêu cầu tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và hoàn thành phải được ghi nhận vào sổ sách kế toán của doanh nghiệp là thể hiện của yêu cầu nào đối với thông tin kế toán?

4. "Chỉ được ghi nhận trong sổ sách kế toán của đơn vị các nghiệp vụ kinh tế đã thực sự phát sinh và hoàn thành". Câu nói trên thể hiện yêu cầu nào đối với thông tin kế toán?

5. Tài sản của doanh nghiệp là các nguồn lực cần thỏa mãn những điều kiện gì nếu nhìn từ góc độ của kế toán tài chính?

6. Nợ phải trả của doanh nghiệp được xác định như thế nào nếu căn cứ vào số liệu trên bảng cân đối kế toán?

7. Theo nguyên tắc giá gốc, giá trị một tài sản của doanh nghiệp được xác định như thế nào và tại thời điểm nào? Giả sử công ty X mua 1 ôtô vận tải vào ngày 1/10/201X với tổng chi phí là 600 triệu. Ngày 1/2/201X+1, giá chiếc xe này trên thị trường là 650 triệu. Theo nguyên tắc giá gốc thì giá trị ghi sổ của chiếc xe này là bao nhiêu?

8. Có số liệu của một công ty như sau: Tài sản đầu kỳ là 150; nợ phải trả đầu kỳ là 60; tài sản cuối kỳ là 280; nợ phải trả cuối kỳ là 120. Nếu trong kỳ không có thay đổi về vốn góp thì lợi nhuận trong kỳ thu được là bao nhiêu?

10. Những giao dịch sau đây ảnh hưởng như thế nào đến vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp:

- Chia cổ tức cho các cổ đông
- Bán hàng thu tiền ngay
- Mua tài sản và nợ người bán đến kỳ sau.
- Phát hành thêm cổ phiếu thu tiền mặt
- Vay tiền từ ngân hàng.
- Mua nguyên vật liệu chưa thanh toán cho người bán.
- Công ty may Đức Giang mua vải về để may, trị giá 600 triệu đồng, thanh toán ngay 300 triệu đồng và nợ người bán 300 triệu đồng, sẽ thanh toán trong vòng 30 ngày tới.

Chương 2
PHƯƠNG PHÁP GHI NHẬNCÁC GIAO DỊCH KINH TẾ

Mục tiêu của chương

Trọng tâm của chương này trang bị cho người học về phương pháp ghi nhận các giao dịch kinh tế. Sau khi nghiên cứu chương này sinh viên có thể hiểu và thực hiện các nội dung:

- Các bước chủ yếu trong việc ghi nhận giao dịch kinh tế

- Chứng từ kế toán và mục đích của chứng từ

- Hiểu được tài khoản kế toán là gì và có tác dụng như thế nào trong quá trình ghi chép.

- Khái niệm về ghi nợ và ghi có và việc sử dụng các khái niệm này trong ghi chép các giao dịch kinh tế.

- Hiểu được nhật ký chung là gì và sử dụng hình thức nhật ký chung trong quá trình ghi sổ kế toán.

- Các tài khoản chi tiết và các sổ nhật ký đặc biệt.

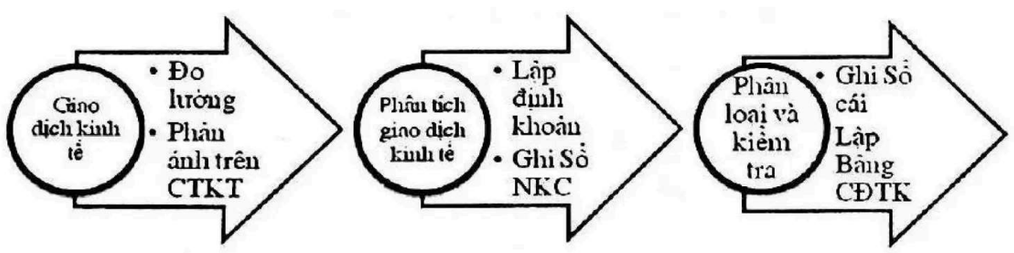
- Lập Bảng cân đối tài khoản và giải thích mục đích của nó.

- Nắm được cách ghi nhận các giao dịch kinh tế trong kế toán thủ công và kế toán trên máy vi tính

2.1. CÁC BƯỚC GHI NHẬN GIAO DỊCH KINH TẾ CỦA KẾ TOÁN

Các giao dịch kinh tế là những sự kiện kinh tế có tác động kép đến phương trình kế toán của doanh nghiệp. Khi một giao dịch kinh tế phát sinh và hoàn thành, kế toán cần thực hiện các bước sau để ghi nhận:

Hình 2.1: Các bước ghi nhận một giao dịch kinh tế



Bước 1: Đo lường và sao chụp lại giao dịch đó trên các chứng từ kế toán.

Ở bước này, kế toán phải tiến hành việc đo lường các giao dịch theo những thước đo cụ thể và ghi nhận, phản ánh vào các chứng từ phù hợp với loại giao dịch đã phát sinh.

Bước 2: Phân tích giao dịch kinh tế có tác động như thế nào đến các yếu tố của phương trình kế toán từ đó định khoản được thiết lập và ghi sổ Nhật ký chung (Giả định hình thức kế toán áp dụng là Nhật ký chung)

Bước 3: Phân loại ảnh hưởng của giao dịch kinh tế đến các đối tượng kế toán cụ thể tức là ghi vào sổ cái tài khoản. Cuối kỳ, sẽ kiểm tra việc ghi nhận các giao dịch kinh tế trong kỳ thông qua việc lập bảng cân đối tài khoản.

Để hiểu rõ hơn nội dung của từng bước trong ghi nhận giao dịch kinh tế, chúng ta sẽ tìm hiểu kỹ hơn về các công cụ quan trọng được sử dụng trong kế toán đó là chứng từ kế toán và tài khoản kế toán.

2.2. ĐO LƯỜNG VÀ CHỨNG TỪ CỦA KẾ TOÁN

2.2.1. Đo lường của kế toán

Ở phần này, chúng ta bắt đầu nghiên cứu về sự đo lường của kế toán. Vậy thực tế kế toán đo lường như thế nào và những giao dịch nào ảnh hưởng đến trạng thái tài chính của doanh nghiệp.

Để đo lường, kế toán phải trả lời 4 câu hỏi chủ yếu sau đây:

1. Đo lường cái gì?
2. Việc đo lường được thực hiện khi nào?
3. Giá trị nào được sử dụng để đo lường?
4. Phân loại sự đo lường như thế nào?

Tất cả những câu hỏi này được giải quyết với những giả định cơ bản và các nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận phổ biến. Trả lời cho những câu hỏi này sẽ cho biết kế toán là cái gì và cái gì không phải là kế toán. Những người hành nghề kế toán, các hiệp hội nghề nghiệp,

kế toán khu vực công, các cơ quan chính phủ, các nhà khoa học thường xuyên xoay quanh việc tìm câu trả lời cho những câu hỏi này và chúng thay đổi khi những hiểu biết và thực hành kế toán đòi hỏi phải thay đổi. Nhưng về cơ bản, thực tế kế toán ngày nay dựa trên một số các khái niệm và thông lệ đã được chấp nhận rộng rãi.

Thế giới có rất nhiều cái để đo lường và những cách đo lường khác nhau, chẳng hạn một chiếc máy làm ra những chiếc nắp chai vậy đo lường số nắp chai mà chiếc máy này sản xuất ra như thế nào? Bạn có thể bắt đầu bằng đo lường về quy mô, sau đó là sự phân bố, trọng lượng, chi phí hoặc nhiều cách đo lường khác. Một số cách đo lường là thích hợp với kế toán, một số thì không thích hợp. Mọi hệ thống đều phải xác định đo lường cái gì và kế toán cũng là một hệ thống như vậy. Về cơ bản, *kế toán sử dụng tiền tệ để làm tiêu chuẩn đo lường ảnh hưởng của các giao dịch kinh doanh đối với các thực thể doanh nghiệp riêng biệt.*

Như vậy, tất cả các giao dịch kinh doanh đều được kế toán ghi chép bằng tiền, nên hình thành khái niệm đo lường bằng tiền của kế toán. Tiền là yếu tố chung duy nhất của tất cả các giao dịch kinh doanh, cái có thể tạo nên số liệu về tác động của chúng tới trạng thái tài chính và có thể so sánh được.

Đơn vị tiền tệ mà một doanh nghiệp sử dụng phụ thuộc vào quốc gia mà trong đó doanh nghiệp hoạt động. Chẳng hạn, ở Mỹ, đơn vị tiền tệ là Đô la, ở Nhật là Yên, ở Pháp, Đức và các nước trong cộng đồng châu Âu là Euro, ở Anh là Pound và ở Việt Nam là Đồng Việt Nam. Nếu như có giao dịch giữa các nước người ta sử dụng tỷ giá hối đoái để chuyển đổi từ đồng tiền nước này sang đồng tiền nước khác. Tỷ giá là giá trị của một đơn vị tiền tệ nước này bằng số đơn vị tiền tệ của một nước khác. Chẳng hạn, một người Anh mua hàng hoá từ một công ty Mỹ và trả bằng Đô la Mỹ phải đổi đồng Pound của Anh sang Đô la Mỹ trước khi thực hiện việc thanh toán. Cũng bởi vậy, tiền tệ là những hàng hoá có thể được mua hoặc bán, giống như giá cả của bất kỳ hàng hoá hay dịch vụ nào, tỷ giá hàng ngày phụ thuộc vào cung và cầu của các đồng tiền; vì vậy tỷ giá hối đoái thường xuyên có sự biến động.

Các giao dịch kinh doanh là các sự kiện kinh tế có ảnh hưởng tới trạng thái tài chính của một thực thể kinh doanh. Các thực thể kinh doanh có thể có hàng trăm, thậm chí hàng nghìn các giao dịch hàng ngày. Các giao dịch kinh doanh này được xem là những nguyên liệu thô của các báo cáo kế toán. Một giao dịch có thể là sự trao đổi của giá trị (mua, bán, thanh toán, thu hồi nợ hoặc cho vay) giữa hai hay nhiều bên độc lập. Một giao dịch cũng có thể là một sự kiện kinh tế có cùng ảnh hưởng như giao dịch trao đổi nhưng không liên quan đến sự trao đổi như: Thất thoát tài sản vì hoả hoạn, lũ lụt, cháy nổ, mất cắp; sự hao mòn hư hỏng của máy móc thiết bị; sự tích luỹ số lãi hàng ngày.

Để ghi chép kế toán, một giao dịch phải có liên quan trực tiếp đến một thực thể kinh doanh. Đối với kế toán, một doanh nghiệp là một thực thể riêng biệt, không chỉ phân biệt nó với các nhà cung cấp tín dụng và khách hàng của nó mà còn phân biệt với các chủ sở hữu của nó. Chẳng hạn, công ty Bình Minh do ông Minh là chủ sở hữu cần có một tài khoản ở ngân hàng để phân biệt với tài khoản của cá nhân ông Minh. Ông Minh có thể sở hữu một ngôi nhà, một chiếc xe ô tô, các tài sản khác và ông ta cũng có thể có các khoản nợ; nhưng những tài sản và số nợ này không phải là những nguồn lực và công nợ của công ty Bình Minh. Ông Minh cũng có thể sở hữu một doanh nghiệp khác như một cửa hàng chẳng hạn; vì vậy ông Minh cần phải có những báo cáo tài chính riêng biệt để phân định rõ ràng cho mỗi doanh nghiệp mà mình sở hữu hoặc góp vốn.

Sự đo lường của kế toán được thực hiện dựa trên cơ sở những giả định cơ bản và các nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận phổ biến. Ở nhiều nước kế toán áp dụng phương pháp đo lường dựa trên giá trị hợp lý, đó là giá trị mà một tài sản có thể được trao đổi, hoặc một khoản nợ phải trả có thể được thanh toán giữa các bên có đầy đủ hiểu biết, mong muốn giao dịch, trong một giao dịch trao đổi ngang giá. Ở Việt Nam một trong những nguyên tắc kế toán cơ bản là nguyên tắc giá gốc, vì vậy cơ sở để tính giá được áp dụng phổ biến là giá gốc. Giá gốc của tài sản là giá bao gồm chi phí mua, bốc xếp, vận chuyển, lắp ráp, chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác đến khi đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

2.2.2. Chứng từ kế toán

2.2.2.1. Khái niệm, ý nghĩa, nội dung và phân loại chứng từ kế toán

a. Khái niệm chứng từ kế toán

Chứng từ kế toán là một phương pháp kế toán để chứng minh về giao dịch kinh tế phát sinh và hoàn thành. Chứng từ kế toán sử dụng các chứng từ bằng giấy hoặc vật mang tin để chứng minh về nghiệp vụ kinh tế tài chính đã phát sinh và thực sự hoàn thành, là cơ sở để hạch toán vào sổ sách kế toán của đơn vị, doanh nghiệp. Chứng từ kế toán cũng là cơ sở để thực hiện các bước tiếp theo của quá trình kế toán, đồng thời chứng từ cũng là căn cứ pháp lý quan trọng để thực hiện kiểm tra, thanh tra, kiểm toán.

Số lượng giao dịch kinh tế phát sinh trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp rất lớn, bên cạnh đó các giao dịch kinh tế rất đa dạng và phức tạp; mỗi giao dịch kinh tế phát sinh đều có tác động đến trạng thái tài chính của doanh nghiệp, cũng là sự tác động lên phương trình kế toán của doanh nghiệp. Mỗi giao dịch kinh tế của doanh nghiệp cần được sao chụp, mô tả đầy đủ những yếu tố cần thiết phản ánh bản chất, nội dung, quy mô, thời gian, không gian, người chịu trách nhiệm,... trên các bản chứng từ thích hợp. Chính vì vậy, chứng từ vừa là bước đầu tiên và là một trong những phương pháp cơ bản nhất của quá trình kế toán.

b. Ý nghĩa của chứng từ kế toán

- Sao chụp và ghi chép kịp thời, trung thực nghiệp vụ kinh tế phát sinh.
- Công cụ để giám sát các hoạt động kinh tế tài chính trong đơn vị.
- Phương tiện thông tin phục vụ điều hành các nghiệp vụ.
- Chứng từ là cơ sở pháp lý cho các số liệu kế toán.
- Chứng từ là cơ sở pháp lý cho việc kiểm tra việc chấp hành chính sách, chế độ, thể lệ về kinh tế tài chính.
- Chứng từ là cơ sở để giải quyết các tranh chấp, khiếu nại về kinh tế tài chính.

c. Nội dung của chứng từ kế toán

Nội dung của chứng từ kế toán gồm 2 yếu tố: Yếu tố cơ bản và yếu tố bổ sung.

Yếu tố cơ bản là yếu tố bắt buộc phải có trong tất cả các loại chứng từ, là căn cứ chủ yếu đảm bảo tính hợp pháp, hợp lệ của chứng từ và cơ sở để thực hiện chức năng thông tin về kết quả của nghiệp vụ. Các yếu tố cơ bản bao gồm:

- *Tên chứng từ:* Là sự khái quát hoá loại nghiệp vụ kinh tế được chứng từ phản ánh. Các chứng từ Phiếu thu, Phiếu chi phản ánh các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến thu, chi tiền mặt; Các chứng từ Phiếu nhập kho, Phiếu xuất kho phản ánh các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến nhập, xuất hàng tồn kho...

- *Tên, địa chỉ của đơn vị, cá nhân có liên quan đến nghiệp vụ:* Nhằm theo dõi và cơ sở để xác định trách nhiệm của đơn vị và cá nhân liên quan đến nghiệp vụ kinh tế.

- *Ngày và số chứng từ:* Ngày chứng từ là yếu tố quan trọng chứng minh tính hợp lý về thời gian, là căn cứ xác định thời gian ghi sổ, lưu trữ và huỷ chứng từ. Số chứng từ bao gồm ký hiệu và số thứ tự của chứng từ được đánh một cách liên tục, không ngắt quãng.

- *Nội dung nghiệp vụ kinh tế:* Phản ánh cụ thể hoá về nghiệp vụ phát sinh, là cơ sở quan trọng để thiết lập định khoản và ghi sổ kế toán.

- *Qui mô của nghiệp vụ:* Đo lường về nghiệp vụ phát sinh về số lượng và giá trị.

- *Tên, chữ ký của những người chịu trách nhiệm thi hành và phê duyệt nghiệp vụ:* Mọi chứng từ kế toán phải có đủ chữ ký theo chức danh quy định, tối thiểu phải có 2 chữ ký. Riêng chứng từ điện tử phải có chữ ký điện tử theo quy định của pháp luật. Tất cả các chữ ký trên chứng từ kế toán đều phải ký bằng bút bi hoặc bút mực, không được ký bằng mực đỏ, bằng bút chì, chữ ký trên chứng từ kế toán dùng để chi tiền phải ký theo từng liên.

Các yếu tố bổ sung: Là các yếu tố có vai trò thông tin thêm nhằm làm rõ hơn về nghiệp vụ phát sinh. Các yếu tố này không nhất thiết phải

có trên chứng từ kế toán. Chẳng hạn như phương thức thanh toán, thời gian bảo hành...

Một số chứng từ phổ biến như hoá đơn GTGT, phiếu nhập kho, phiếu xuất kho, phiếu thu, phiếu chi.

d. Hình thức của chứng từ kế toán

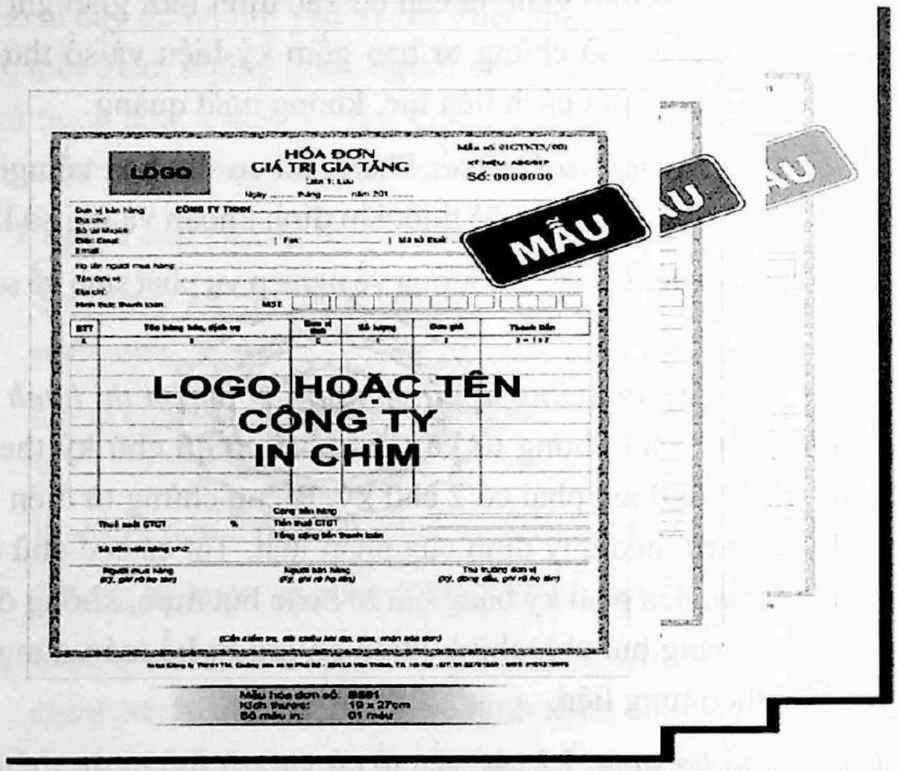
Là phương tiện vật chất tạo ra chứng từ, cách bố trí diễn giải trên chứng từ.

- *Chất liệu làm chứng từ:* Có thể ghi chép bằng các phương tiện hiện có, tiện cho sử dụng, tiết diện không quá lớn dễ bảo quản như chứng từ bằng giấy hoặc chứng từ điện tử.

- *Cách sắp xếp và bố trí các chỉ tiêu trên chứng từ:* Dễ ghi, dễ đọc, dễ kiểm tra.

- *Cách biểu hiện các yếu tố của chứng từ:* Bằng ký hiệu, lời văn, mã số… nhưng phải đảm bảo gọn và diễn đạt rõ ràng, nội dung phản ánh chính xác.

Hình 2.2: HOÁ ĐƠN GTGT



PHIẾU XUẤT KHO

Số:...

Ngày ... tháng ... năm

Họ tên người nhận: Địa chỉ:

Lý do xuất kho:

Xuất tại kho:

TT	Tên hàng hoá	Mã số	Đơn vị	Số lượng		Đơn giá	Thành tiền
				Yêu cầu	Thực xuất		
A	B	C	D	1	2	3	4
...							
CỘNG							

Cộng thành tiền (bằng chữ):

Phụ trách bộ phận sử dụng	**Phụ trách cung tiêu**	**Người nhận**	**Thủ kho**
(Ký, họ tên)	*(Ký, họ tên)*	*(Ký, họ tên)*	*(Ký, họ tên)*

e. Phân loại chứng từ kế toán

Chứng từ kế toán được phân loại dựa trên một số tiêu chí sau:

- *Theo công dụng của chứng từ:* Chứng từ kế toán gồm chứng từ mệnh lệnh, chứng từ chấp hành, chứng từ thủ tục, chứng từ liên hợp.

Chứng từ mệnh lệnh là chứng từ mang tính quyết định của chủ thể quản lý thường là nghiệp vụ chưa phát sinh nên chưa đủ cơ sở để ghi sổ kế toán. Ví dụ, lệnh chi tiền, lệnh xuất vật tư...

Chứng từ chấp hành phản ánh nghiệp vụ kinh tế đã hoàn thành. Ví dụ, phiếu chi, phiếu xuất kho...

Chứng từ thủ tục là các chứng từ tổng hợp nhằm tiện lợi cho việc ghi sổ kế toán và đối chiếu các loại tài liệu. Ví dụ, các bảng kê nhập xuất tồn hàng tồn kho...

Chứng từ liên hợp là chứng từ mang đặc điểm của 2 hay 3 loại chứng từ nêu trên. Ví dụ, hóa đơn kiêm phiếu xuất kho...

- *Theo địa điểm lập chứng từ:* Chứng từ kế toán gồm chứng từ bên trong và chứng từ bên ngoài.

Chứng từ bên trong là chứng từ do doanh nghiệp lập. Ví dụ, hoá đơn bán hàng (Khi doanh nghiệp bán hàng), phiếu thu...

Chứng từ bên ngoài là chứng từ do doanh nghiệp tiếp nhận từ bên ngoài do doanh nghiệp khác lập. Ví dụ, hoá đơn bán hàng (Khi doanh nghiệp mua hàng), hợp đồng thuê ngoài...

- *Theo nội dung kinh tế của nghiệp vụ:* Chứng từ kế toán gồm chứng từ tiền mặt, chứng từ về vật tư, chứng từ về tiêu thụ hàng hoá, chứng từ thanh toán với ngân hàng...

Ngoài các tiêu chí phân loại nêu trên chứng từ kế toán còn được phân loại theo mức độ tổng hợp số liệu, theo số lần ghi các nghiệp vụ kinh tế, theo tính cấp bách của chứng từ...

2.2.2.2. Luân chuyển chứng từ

a. Khái niệm về luân chuyển chứng từ

Để phục vụ trong quản lý và kế toán, chứng từ luôn được vận động từ bộ phận này sang bộ phận khác theo một trật tự nhất định gọi là luân chuyển chứng từ.

Luân chuyển chứng từ phụ thuộc vào từng loại chứng từ và nghiệp vụ phát sinh nhưng cơ bản gồm 05 bước như sau:

Bước 1: Lập hoặc tiếp nhận chứng từ kế toán

Mọi giao dịch kinh tế phát sinh liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp đều phải lập chứng từ kế toán. Chứng từ kế toán chỉ lập 1 lần cho một nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Nội dung chứng từ kế toán phải đầy đủ các chỉ tiêu, phải rõ ràng, trung thực với nội dung nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Chữ viết trên chứng từ phải rõ ràng, không tẩy xoá, không viết tắt. Số tiền viết bằng chữ phải khớp với số tiền viết bằng số. Chứng từ kế toán phải được lập đủ số liên theo quy định cho mỗi loại chứng từ. Trong một số trường hợp doanh nghiệp không lập chứng từ mà tiếp nhận từ bên ngoài thì chứng từ tiếp nhận cần phải đảm bảo các qui định về chứng từ.

Bước 2: Trình tự kiểm tra chứng từ kế toán.

- Kiểm tra tính rõ ràng, trung thực, đầy đủ của các chỉ tiêu, các yếu tố ghi chép trên chứng từ kế toán.

- Kiểm tra tính hợp pháp của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đã ghi trên chứng từ kế toán, đối chiếu chứng từ kế toán với các tài liệu khác có liên quan.

- Kiểm tra tính chính xác của số liệu, thông tin trên chứng từ kế toán.

Khi kiểm tra chứng từ kế toán nếu phát hiện có hành vi vi phạm chính sách, chế độ, các quy định về quản lý kinh tế, tài chính của Nhà nước, phải từ chối thực hiện (Không xuất quỹ, thanh toán, xuất kho,...) đồng thời báo ngay cho Giám đốc doanh nghiệp biết để xử lý kịp thời theo pháp luật hiện hành.

Đối với những chứng từ kế toán lập không đúng thủ tục, nội dung và chữ số không rõ ràng thì người chịu trách nhiệm kiểm tra hoặc ghi sổ phải trả lại, yêu cầu làm thêm thủ tục và điều chỉnh sau đó mới làm căn cứ ghi sổ.

Bước 3: Sử dụng cho lãnh đạo nghiệp vụ và ghi sổ kế toán.

- Cung cấp nhanh những thông tin cần thiết cho lãnh đạo nghiệp vụ.

- Phân loại chứng từ theo các tiêu chí cần thiết phục vụ cho việc ra quyết định quản lý.

- Sử dụng cho việc lập định khoản và ghi sổ kế toán.

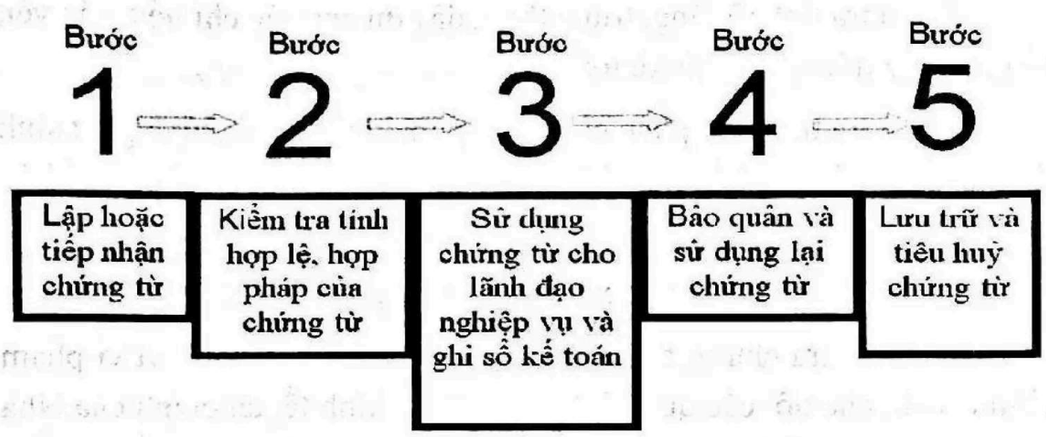
Bước 4: Bảo quản và sử dụng lại chứng từ kế toán.

Sau khi ghi sổ chứng từ kế toán được đưa vào bảo quản và có thể sử dụng lại để kiểm tra đối chiếu khi phát hiện các sai lầm trên sổ hoặc khi thanh kiểm tra các nghiệp vụ kinh tế.

Bước 5: Lưu trữ và tiêu huỷ chứng từ kế toán.

Kết thúc kỳ kế toán năm chứng từ kế toán được đưa vào kho lưu trữ. Thời gian lưu trữ chứng từ kế toán được qui định cho từng loại chứng từ. Sau khi hết thời hạn lưu trữ chứng từ kế toán sẽ được tiêu huỷ theo qui định.

Hình 2.3: Các bước luân chuyển chứng từ kế toán



b. Kế hoạch luân chuyển chứng từ

Kế hoạch luân chuyển chứng từ là con đường được thiết lập trước cho quá trình vận động của chứng từ nhằm phát huy chức năng thông tin và kiểm tra của chứng từ

- *Nội dung:* Phản ánh từng khâu và từng giai đoạn của chứng từ, xác định rõ đối tượng chịu trách nhiệm trong từng khâu, nội dung công việc trong từng khâu và thời gian cần thiết cho quá trình vận động của chứng từ.

- *Hình thức:* Trình bày dưới dạng bảng, dạng sơ đồ

- *Phương pháp lập kế hoạch:* Kế hoạch luân chuyển chứng từ có thể được thực hiện gồm kế hoạch luân chuyển riêng cho từng loại chứng từ; hoặc kế hoạch luân chuyển chung cho nhiều loại chứng từ.

2.3. TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

Công cụ chứng từ kế toán có ý nghĩa rất quan trọng trong kế toán như đã nêu trên song chứng từ kế toán chưa phản ánh được sự vận động mang tính hai mặt đối lập của từng đối tượng kế toán do vậy thông tin mà chứng từ kế toán cung cấp về nghiệp vụ phát sinh chưa được hệ thống hoá và chưa phản ánh mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán.

Chính vì vậy, để cung cấp thông tin về tình hình tăng, giảm trong kỳ và tình hình hiện có của các đối tượng kế toán thì không thể sử dụng

trực tiếp thông tin trên các chứng từ kế toán mà cần có công cụ kế toán khác hữu hiệu hơn đó là tài khoản kế toán.

2.3.1. Khái niệm tài khoản kế toán

Tài khoản kế toán là công cụ kế toán được sử dụng để theo dõi, phản ánh một cách thường xuyên, liên tục sự vận động tăng, giảm của các đối tượng kế toán.

Tài khoản kế toán được mở cho từng đối tượng kế toán có nội dung kinh tế riêng biệt như từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn, từng khoản chi phí, thu nhập.

Ví dụ:

- Tài khoản Tiền mặt được sử dụng để ghi chép và theo dõi số tiền mặt thu vào trong kỳ, tiền mặt chi ra trong kỳ và số tồn quỹ tiền mặt tại các thời điểm khác nhau.

- Tài khoản Vay ngân hàng được sử dụng để ghi chép và theo dõi sự biến động tăng, giảm và số hiện có của khoản vay ngân hàng ở từng thời điểm khác nhau.

2.3.2. Nội dung, kết cấu tài khoản kế toán

Tài khoản kế toán gồm các nội dung sau:

- *Tên tài khoản:* Phản ánh đối tượng kế toán mà tài khoản ghi chép và theo dõi

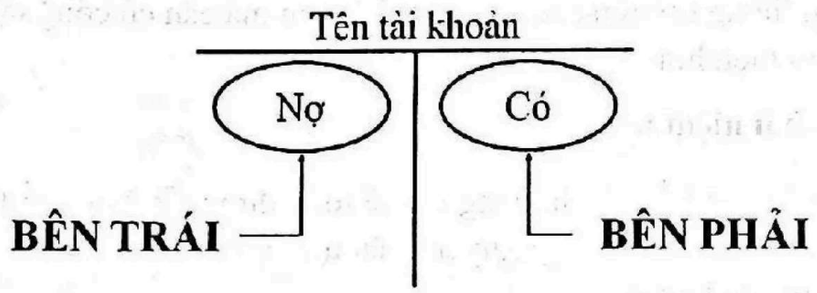
- *Số phát sinh:* Phản ánh sự vận động của tài sản. Số phát sinh tăng là sự vận động làm tăng lên, số phát sinh giảm phản ánh sự vận động giảm xuống của đối tượng kế toán đó.

- *Số dư tài khoản:* Phản ánh số hiện có của đối tượng kế toán tại một thời điểm nhất định, thông thường là đầu kỳ và cuối kỳ.

SD cuối kỳ = SD đầu kỳ + SPS tăng - SPS giảm

Tài khoản kế toán có kết cấu chung như sau:

Xuất phát từ tính chất khách quan của mọi đối tượng kế toán luôn có hai mặt đối lập đó là tăng, giảm nên tài khoản kế toán được chia làm hai bên để phản ánh cả hai mặt đối lập đó. Hai bên của tài khoản kế toán gọi là bên Nợ và bên Có. Bên Nợ và bên Có chỉ là tên gọi mang tính chất qui ước.



Tăng được ghi ở một bên của tài khoản chữ T; Giảm được ghi ở bên còn lại

Kết cấu của các loại tài khoản kế toán cơ bản như sau:

Các loại tài khoản cơ bản gồm tài khoản tài sản, tài khoản nguồn vốn, tài khoản thu nhập, tài khoản chi phí. Khi xây dựng kết cấu của các tài khoản này sẽ qui ước kết cấu của tài khoản tài sản và dựa vào mối quan hệ giữa các tài khoản với nhau để xác định kết cấu của các tài khoản còn lại.

Tài khoản tài sản và tài khoản nguồn vốn là hai mặt khác nhau của cùng một lượng giá trị vốn kinh doanh nên kết cấu của hai loại tài khoản này ngược nhau.

Tài khoản thu nhập và chi phí có bản chất là khoản điều chỉnh vào vốn chủ sở hữu, tuy nhiên để phản ánh đầy đủ các khoản thu nhập và chi phí phát sinh trong kỳ thì cần mở các tài khoản tương ứng để ghi chép. Cuối kỳ mới tiến hành kết chuyển để điều chỉnh phần chênh lệch giữa thu nhập và chi phí vào vốn chủ sở hữu. Về quan hệ với vốn chủ sở hữu thì thu nhập có tác động làm tăng còn chi phí có tác động làm giảm. Từ đó kết cấu các loại tài khoản như sau:

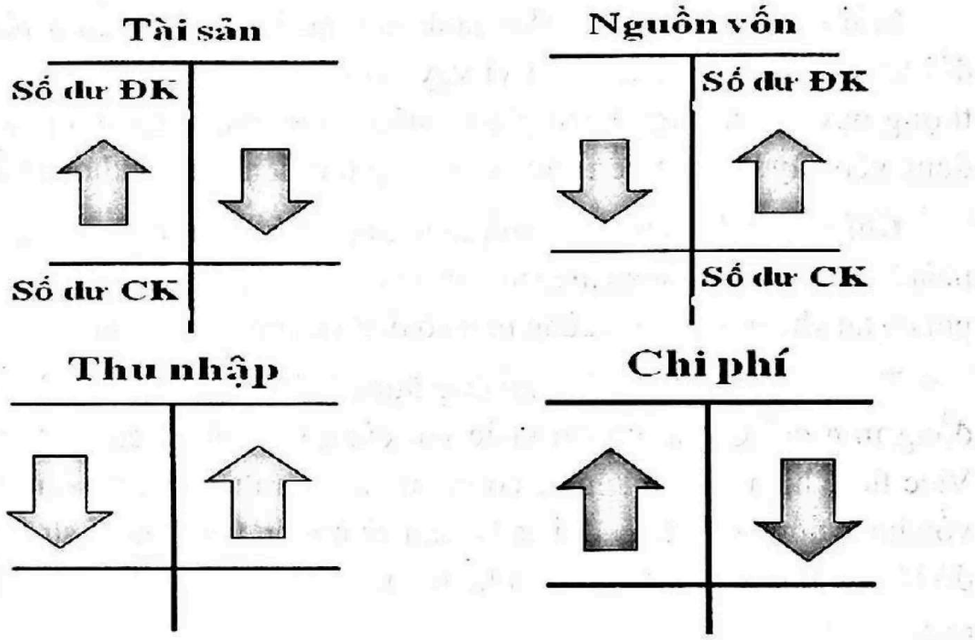
- *Tài khoản tài sản:* Được qui ước có số dư và số phát sinh tăng bên Nợ, số phát sinh giảm bên Có.

- *Tài khoản nguồn vốn:* Có số dư và số phát sinh tăng bên Có, số phát sinh giảm bên Nợ.

- *Tài khoản thu nhập:* Có số phát sinh tăng bên Có, số phát sinh giảm bên Nợ.

- *Tài khoản chi phí:* Có số phát sinh tăng bên Nợ, số phát sinh giảm bên Có.

Tài khoản thu nhập và tài khoản chi phí cuối kỳ được kết chuyển hết để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ nên các tài khoản này không có số dư.



2.3.3. Hệ thống tài khoản kế toán

Hệ thống tài khoản kế toán là danh mục các tài khoản kế toán mà doanh nghiệp sử dụng để phản ánh toàn bộ các đối tượng kế toán ở đơn vị hạch toán nhằm lập được báo cáo tài chính định kỳ.

Trong đơn vị hạch toán, đối tượng kế toán gồm rất nhiều loại khác nhau nên để phản ánh được sự vận động của các đối tượng kế toán thì hệ thống tài khoản kế toán cần có nhiều tài khoản kế toán khác nhau.

Ở Việt Nam hiện nay, hệ thống tài khoản kế toán thống nhất áp dụng cho các doanh nghiệp được ban hành theo Thông tư 200/2014/ TT-BTC gồm có 9 loại nội bảng như sau:

Loại 1: Tài sản ngắn hạn; Loại 2: Tài sản dài hạn; Loại 3: Nợ phải trả; Loại 4: Nguồn vốn chủ sở hữu; Loại 5: Doanh thu; Loại 6: Chi phí sản xuất kinh doanh; Loại 7: Thu nhập khác; Loại 8: Chi phí khác; Loại 9: Xác định kết quả kinh doanh.

Danh mục các tài khoản kế toán dùng trong các doanh nghiệp hiện nay áp dụng theo Thông tư 200/2014/TT-BTC gồm các tài khoản kế toán *(Phụ lục số 2.1)*

2.4. GHI SỔ KÉP

2.4.1. Khái niệm ghi sổ kép

Mỗi giao dịch kinh tế phát sinh thường liên quan đến ít nhất hai đối tượng kế toán khác nhau vì vậy nó có tác động làm cho các đối tượng này bị tăng lên hoặc giảm xuống. Để phản ánh được sự biến động kép này kế toán tiến hành ghi đồng thời lên các tài khoản kế toán.

Ghi sổ kép là việc phản ánh một giao dịch kinh tế phát sinh vào ít nhất hai tài khoản kế toán theo mối quan hệ đối ứng: Ghi nợ tài khoản này, ghi có tài khoản khác với cùng một số tiền và cùng thời gian.

Trong kế toán, quan hệ đối ứng được hiểu là ghi Nợ tài khoản này đồng thời ghi Có tài khoản khác với cùng số tiền và cùng thời gian. Việc thực hiện ghi sổ kép sẽ có tác động làm thay đổi tài sản, nguồn vốn hoặc đồng thời thay đổi cả tài sản và nguồn vốn nhưng sự thay đổi đó không phá vỡ phương trình kế toán. Tồn tại 4 loại đối ứng kế toán sau:

Loại 1: Tài sản tăng - Tài sản giảm

Trong quan hệ này, kết quả không làm thay đổi qui mô tài sản, không làm thay đổi nguồn vốn mà chỉ thay đổi kết cấu của tài sản.

Loại 2: Nguồn vốn tăng - Nguồn vốn giảm

Trong quan hệ này, kết quả không làm thay đổi qui mô tài sản, không làm thay đổi tài sản mà chỉ thay đổi kết cấu của nguồn vốn.

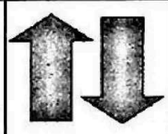
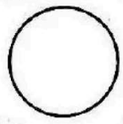
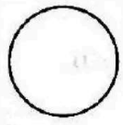
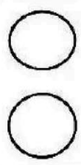
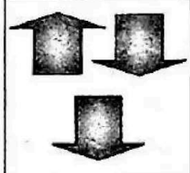
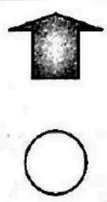
Loại 3: Tài sản tăng - Nguồn vốn tăng

Trong quan hệ này, kết quả làm qui mô tài sản tăng lên. Do cả tài sản và nguồn vốn đều tăng dẫn đến thay đổi kết cấu của cả tài sản và nguồn vốn.

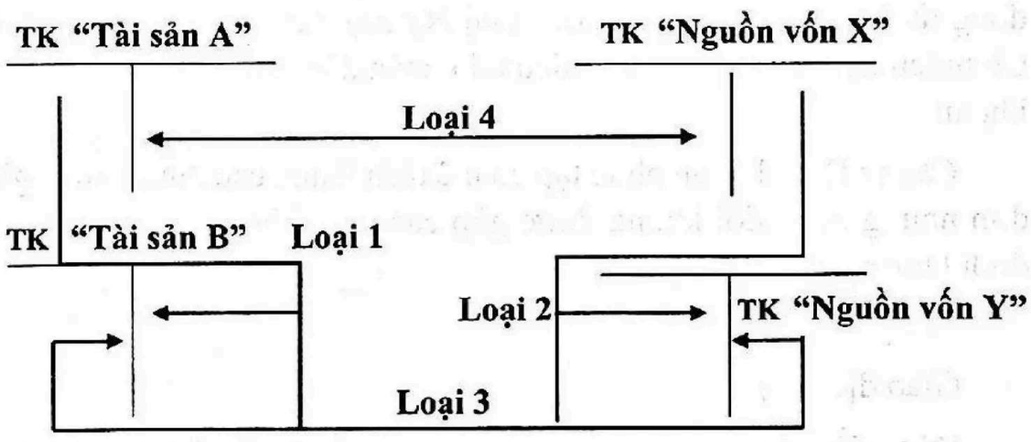
Loại 4: Tài sản giảm - Nguồn vốn giảm

Trong quan hệ này, kết quả làm qui mô tài sản giảm xuống. Do cả tài sản và nguồn vốn đều giảm dẫn đến thay đổi kết cấu của cả tài sản và nguồn vốn.

Hình 2.4. Tác động của các loại quan hệ đối ứng đến phương trình kế toán

Phương trình kế toán		Tài sản	=	Vốn chủ sở hữu	+	Nợ phải trả
Loại 1	- Dùng tiền gửi ngân hàng mua hàng hoá. - Dùng tiền mặt đầu tư tài chính ngắn hạn.					
Loại 2	- Trích lợi nhuận lập quỹ đầu tư phát triển. - Trích lợi nhuận lập quỹ khen thưởng.					
Loại 3	- Nhận góp vốn của cổ đông bằng TSCĐ. - Mua nguyên vật liệu nhập kho chưa thanh toán tiền hàng cho người bán.					
Loại 4	- Cổ đông rút vốn bằng tiền mặt. - Dùng tiền gửi ngân hàng thanh toán nợ phải trả người bán.					

Mô hình ghi sổ kép theo quan hệ đối ứng



2.4.2. Các bước ghi sổ kép

Ghi sổ kép được thực hiện gồm hai bước như sau:

Bước 1: Lập định khoản kế toán

Định khoản kế toán là việc ấn định ghi Nợ Tài khoản nào và ghi Có tài khoản nào với số tiền bao nhiêu khi một giao dịch kinh tế phát sinh.

Trong một định khoản kế toán thì tổng số phát sinh Nợ luôn bằng với tổng số phát sinh Có. Thông thường sẽ xác định tài khoản ghi Nợ trước, tài khoản ghi Có sau.

Để lập được định khoản kế toán cần tiến hành:

- Phân tích giao dịch và xác định các tài khoản kế toán bị tác động.

- Xác định xem mỗi tài khoản sẽ tăng lên hay giảm đi sau giao dịch với giá trị bao nhiêu.

- Vận dụng nguyên tắc kết cấu của từng loại tài khoản kế toán để xác định ghi Nợ, ghi Có cho tài khoản chịu tác động.

Các loại định khoản kế toán:

Một giao dịch kinh tế phát sinh có thể liên quan đến hai hoặc nhiều đối tượng kế toán nên cần được phản ánh trên số lượng tài khoản tương ứng dẫn đến có hai loại định khoản kế toán đó là:

- *Định khoản giản đơn:* Là định khoản chỉ liên quan đến hai tài khoản kế toán vì vậy ghi Nợ tài khoản này thì ghi Có tài khoản khác.

- *Định khoản phức tạp*: Là định khoản liên quan đến nhiều hơn hai tài khoản kế toán, vì vậy có thể có các dạng: Ghi Nợ nhiều tài khoản đồng thời ghi Có một tài khoản; Ghi Nợ một tài khoản đồng thời ghi Có nhiều tài khoản; Ghi Nợ nhiều tài khoản đồng thời ghi Có nhiều tài khoản.

Chú ý: Định khoản phức tạp có thể tách thành các định khoản giản đơn nhưng tuyệt đối không được gộp các định khoản giản đơn thành định khoản phức tạp.

Ví dụ:

Giao dịch (1)

Dùng tiền mặt gửi vào ngân hàng với số tiền là 50.000 triệu đồng.

Tiền gửi ngân hàng tăng 50.000 => Ghi Nợ TK Tiền gửi ngân hàng 50.000

Tiền mặt giảm 50.000 => Ghi có TK Tiền mặt 50.000

Định khoản: Nợ TK "Tiền gửi ngân hàng": 50.000

Có TK "Tiền mặt": 50.000

Đây là một định khoản giản đơn.

Giao dịch (2)

Dùng tiền mặt gửi vào ngân hàng với số tiền là 50.000 triệu đồng và mua hàng hoá 1.000 triệu đồng.

Tiền gửi ngân hàng tăng 50.000 => Ghi Nợ TK Tiền gửi ngân hàng 50.000

Hàng hoá tăng 1.000 => Ghi Nợ TK Hàng hoá 1.000

Tiền mặt giảm 51.000 => Ghi có TK Tiền mặt 51.000

Định khoản: Nợ TK "Tiền gửi ngân hàng": 50.000

Nợ TK "Hàng hoá": 1.000

Có TK "Tiền mặt": 51.000

Đây là một dạng định khoản phức tạp. Định khoản phức tạp này có thể tách thành hai định khoản giản đơn như sau:

Nợ TK "Tiền gửi ngân hàng": 50.000 Nợ TK "Hàng hoá": 1.000

Có TK "Tiền mặt": 50.000 Có TK "Tiền mặt": 1.000

Bước 2: Phản ánh vào tài khoản kế toán.

Căn cứ vào định khoản để phản ánh vào tài khoản kế toán. Mỗi định khoản kế toán được phản ánh vào tài khoản kế toán gọi là một bút toán.

Ví dụ: Trở lại ví dụ đã được định khoản trên

Giao dịch (1)

TK "Tiền gửi ngân hàng"	
50.000(1)	

TK "Tiền mặt"	
	50.000(1)

Giao dịch (2)

TK "Tiền gửi ngân hàng"		TK "Hàng hoá"		TK "Tiền mặt"	
50.000(2)		1.000(2)			51000(2)

2.5. GHI CHÉP GIAO DỊCH KINH TẾ TRÊN SỔ SÁCH KẾ TOÁN

Ở phần trên đã nói rõ về tài khoản kế toán. Trong học tập và nghiên cứu để đơn giản người ta sử dụng tài khoản chữ T nhưng trong thực tế doanh nghiệp sử dụng các sổ sách kế toán. Tuỳ vào hình thức kế toán áp dụng tại các doanh nghiệp để xác định qui trình ghi sổ và mở các loại sổ kế toán cho phù hợp.

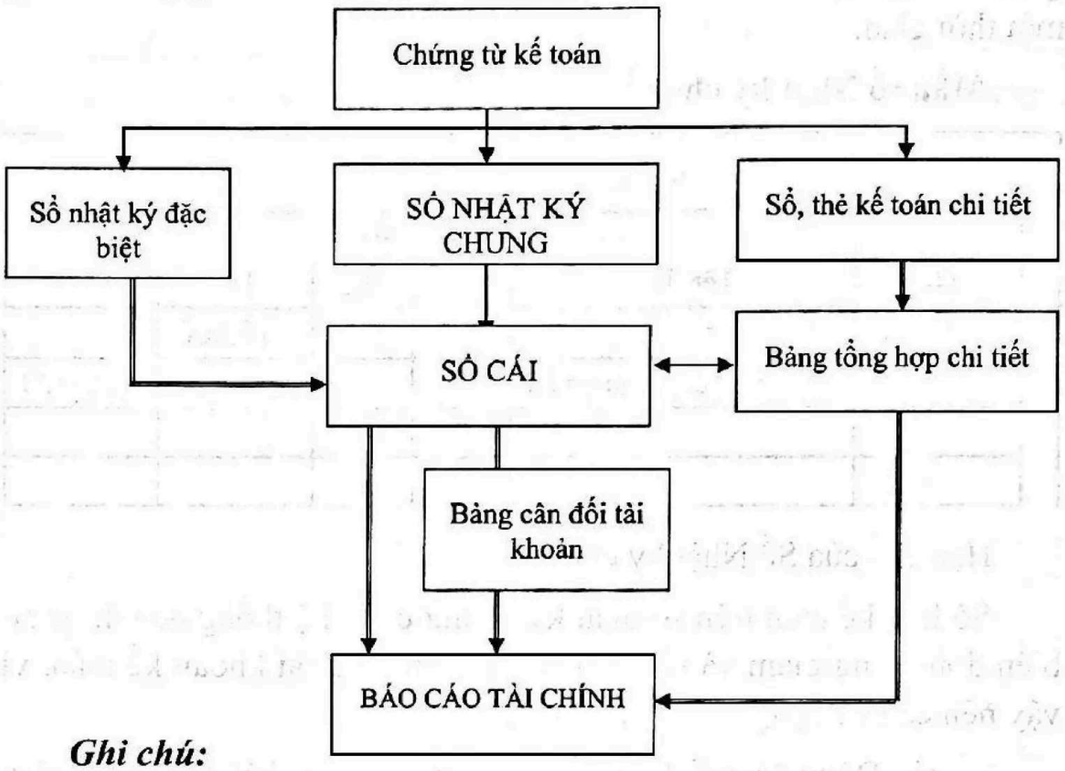
Tại Việt Nam, hiện nay Luật kế toán qui định doanh nghiệp được phép lựa chọn một trong năm hình thức kế toán: Nhật ký sổ cái; Nhật ký chung; Chứng từ ghi sổ; Nhật ký chứng từ; kế toán trên máy vi tính.

Trong các hình thức kế toán này thì hình thức Nhật ký chung được sử dụng phổ biến nhất và đặc biệt phù hợp trong điều kiện kế toán bằng máy tính. Sau đây sẽ minh họa các giao dịch kinh tế bằng hình thức Nhật ký chung.

- *Đặc trưng cơ bản:* Tất cả các giao dịch phát sinh đều phải được ghi vào sổ Nhật ký, mà trọng tâm là sổ Nhật ký chung, theo trình tự thời gian phát sinh và theo nội dung kinh tế (định khoản kế toán) của giao dịch đó. Sau đó chuyển số liệu trên các sổ Nhật ký sang Sổ Cái tài khoản theo từng giao dịch phát sinh.

- *Trình tự ghi sổ:* Khi giao dịch kinh tế phát sinh căn cứ vào các chứng từ kế toán đã được kiểm tra để ghi vào sổ nhật ký chung sau đó căn cứ vào số liệu đã ghi trên nhật ký chung để ghi vào sổ cái tài khoản. Nếu doanh nghiệp có mở sổ kế toán chi tiết thì đồng thời với việc ghi sổ nhật ký chung thì giao dịch sẽ được ghi vào các sổ chi tiết có liên quan.

Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức kế toán nhật ký chung



Ghi chú:

Ghi hàng ngày ⟶

Ghi cuối tháng, hoặc định kỳ ⟹

Quan hệ đối chiếu, kiểm tra ⟷

- *Các loại sổ chủ yếu:* Sổ Nhật ký chung, Sổ Nhật ký đặc biệt; Sổ Cái; Các sổ, thẻ kế toán chi tiết.

Sổ Nhật ký chung: Dùng để ghi chép các giao dịch kinh tế theo thứ tự thời gian phát sinh đồng thời phản ánh theo quan hệ đối ứng tài khoản.

Sổ Nhật ký chung có các công dụng sau:

+ Trình bày đầy đủ các thông tin về một giao dịch kinh tế. Sổ nhật ký chung vừa nêu nội dung diễn giải về giao dịch vừa ghi bút toán Nợ tài khoản này và Có tài khoản khác.

+ Trình bày các giao dịch theo trình tự thời gian phát sinh. Mọi giao dịch kinh tế phát sinh đều được ghi sổ nhật ký chung.

+ Giúp ngăn chặn/ hạn chế các sai sót trong phân tích và ghi chép các giao dịch, vì có thể dễ dàng so sánh giữa tổng phát sinh bên nợ và

tổng số phát sinh bên có khi giao dịch được ghi vào sổ nhật ký vào cùng một thời gian.

Mẫu sổ Nhật ký chung

Sổ Nhật ký chung

NT	Tên TK	Đã ghi sổ cái	STT dòng	Nợ	Có
"01/10	Tiền mặt			15,000	
	Vốn góp chủ sở hữu				15,000

Hạn chế của Sổ Nhật ký chung:

Số liệu kế toán trên sổ nhật ký chung chưa hệ thống hoá được sự biến động tăng giảm và số dư hiện có theo từng tài khoản kế toán, vì vậy nên cần sử dụng sổ cái tài khoản.

Sổ cái: Dùng để ghi chép các giao dịch kinh tế phát sinh trong niên độ kế toán theo từng đối tượng kế toán ở dạng tổng hợp.

Mẫu của Sổ cái (theo hình thức Nhật ký chung)

Hanshew Real Estate Agency
Chart of Accounts

Assets		**:ockholders' Equi**	
101	Cash	300	Common stock
112	Accounts receivable	306	Retained earnings
126	Supplies	350	Dividends
130	Prepaid insurance		
150	Office furniture	**Revenues**	
158	Accumulated depreciation	400	Service revenue
Liabilities		**Expenses**	
200	Accounts payable	631	Supplies expense

Ví dụ: Giao dịch: Nhận góp vốn bằng tiền mặt: 2000

CHUYỂN SỐ LIỆU TRÊN SỔ KẾ TOÁN

	NHẬT KÝ CHUNG					
NT	**DIỄN GIẢI**	**TÊN TK**	**ĐÃ GHI SỔ CÁI**	**TT DÒNG**	**NỢ**	**CÓ**
1/10/2011	Nhận góp vốn bằng tiền mặt 2000	Tiền mặt			2000	
		Vốn góp chủ sở hữu				2000

SỔ CÁI
Năm: 2011
Tên Tài khoản: Tiền mặt
Số hiệu: 111

NT	**CHỨNG TỪ**	**DIỄN GIẢI**	**NKC**		**TK ĐỐI Ứng**	**SỐ TIỀN**	
			Trang sổ	TT dòng		NỢ	CÓ
		Nhận góp vốn			411	2000	
		bằng tiền mặt 2000					

SỔ CÁI
Năm: 2011
Tên Tài khoản: Vốn góp CSH
Số hiệu: 411

NT	**CHỨNG TỪ**	**DIỄN GIẢI**	**NKC**		**TK ĐỐI ỨNG**	**SỐ TIỀN**	
			Trang sổ	TT dòng		NỢ	CÓ
		Nhận góp vốn			111		2000
		bằng tiền mặt 2000					

Các Sổ cái chủ yếu gồm: Sổ cái phản ánh Tài sản như sổ cái tiền mặt, sổ cái tiền gửi ngân hàng...; Sổ cái phản ánh Nợ phải trả như sổ cái phải trả người bán, sổ cái thuế phải nộp nhà nước; Sổ cái phản ánh vốn chủ sở hữu như sổ cái vốn góp của chủ sở hữu, sổ cái lợi nhuận

chưa phân phối; Sổ cái phản ánh doanh thu như sổ cái doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, sổ cái doanh thu hoạt động tài chính; Sổ cái phản ánh chi phí như chi phí bán hàng, sổ cái chi phí quản lý doanh nghiệp.

Tất cả các giao dịch kinh tế được ghi vào sổ nhật ký chung thì đều được chuyển sang sổ cái tài khoản. Nguyên tắc cơ bản để chuyển sổ là số phát sinh nợ trên sổ nhật ký được chuyển thành số phát sinh nợ trên sổ cái, đối với số phát sinh có cũng tương tự.

Sổ nhật ký đặc biệt: Được sử dụng để ghi chép các giao dịch tương tự nhau, số lượng phát sinh lớn. Các giao dịch này thường được phản ánh vào sổ nhật ký đặc biệt thay cho việc phản ánh nó vào sổ Nhật ký chung. Số liệu ghi trên sổ nhật ký đặc biệt sẽ được chuyển sang sổ cái tài khoản tương tự chuyển số liệu từ nhật ký chung sang sổ cái tài khoản. Các sổ nhật ký đặc biệt như nhật ký mua hàng, nhật ký bán hàng, nhật ký chi tiền, nhật ký thu tiền...

Sổ nhật ký bán hàng ghi chép các giao dịch bán hàng của doanh nghiệp như bán hàng hoá, thành phẩm, dịch vụ.

SỔ NHẬT KÝ BÁN HÀNG							
NTGS	Chứng từ		Diễn giải	Ghi Nợ Phải thu khách hàng	Ghi có TK Doanh thu		
	SH	NT			Hàng hoá	Thành phẩm	Dịch vụ

Sổ nhật ký thu tiền ghi chép các giao dịch thu tiền của doanh nghiệp, được mở riêng cho thu tiền mặt, tiền gửi ngân hàng hoặc cho từng loại tiền…

SỔ NHẬT KÝ THU TIỀN							
NTGS	Chứng từ		Diễn giải	Ghi Nợ tài khoản	Ghi có TK các tài khoản		
	SH	NT			Phải thu KH	Tiền gửi ngân hàng	….

Các sổ, thẻ kế toán chi tiết: Do sổ cái tài khoản mới phản ánh từng đối tượng kế toán ở dạng tổng hợp trong khi bản thân từng đối tượng này lại tồn tại các đối tượng chi tiết khác nhau, vì vậy bên cạnh việc mở sổ cái tài khoản để cung cấp thông tin tổng quát về các đối tượng kế toán thì việc mở sổ kế toán chi tiết để phản ánh thông tin một cách chi tiết trong từng đối tượng tổng hợp là hết sức cần thiết.

Sổ cái và sổ chi tiết đều phản ánh cùng một đối tượng kế toán nhưng khác nhau ở mức độ chi tiết nên tổng cộng số liệu của tất cả các sổ chi tiết của một chỉ tiêu tổng hợp luôn luôn bằng với số liệu trên Sổ cái tài khoản đó (cả số phát sinh và số dư). Vì vậy số liệu trên sổ cái tài khoản và số liệu trên các số chi tiết được sử dụng trong kiểm tra đối chiếu tính khớp đúng.

Đối tượng tiền mặt được phản ánh chung trên Sổ cái tài khoản tiền mặt đồng thời phản ánh chi tiết trên các sổ như sổ chi tiết tài khoản tiền mặt Việt Nam đồng, sổ chi tiết tài khoản tiền mặt ngoại tệ (chi tiết cho từng loại ngoại tệ), sổ chi tiết tài khoản tiền mặt kim khí, đá quí (chi tiết cho từng loại); Đối tượng phải thu khách hàng được phản ánh chung trên Sổ cái tài khoản phải thu khách hàng và các sổ chi tiết riêng cho từng khách hàng như sổ chi tiết tài khoản phải thu khách hàng A, khách hàng B; Đối tượng hàng hoá được phản ánh chung trên Sổ cái tài khoản hàng hoá và các sổ chi tiết riêng cho từng loại hàng hoá như sổ chi tiết tài khoản hàng hoá X, hàng hoá Y.....

2.6. BẢNG CÂN ĐỐI TÀI KHOẢN

Cuối kỳ kế toán, để tổng hợp số liệu và kiểm tra kết quả ghi sổ kế toán, kế toán tiến hành lập bảng cân đối tài khoản.

Bảng cân đối tài khoản: Là một bảng liệt kê tất cả các tài khoản có hoạt động hoặc không có hoạt động trong kỳ; là phương tiện để đảm bảo rằng nợ và có bằng nhau.

Nguyên tắc lập bảng cân đối tài khoản:

∑Tài sản = ∑Nguồn vốn nên tổng số dư Nợ luôn bằng tổng số dư Có ở các thời điểm (đầu kỳ, cuối kỳ)

∑Phát sinh Nợ = ∑Phát sinh Có trong tất cả các bút toán ghi kép

Mối quan hệ giữa sổ chi tiết và sổ cái

SỔ CHI TIẾT
Tên hàng hoá: X

Chứng từ		Diễn giải	Đơn giá	Nhập kho		Xuất kho		Tồn kho	
SH	NT			SL	ST	SL	ST	SL	ST
		Số dư ĐK	300					500	150.000
		Nhập kho	300	200	60.000				
		Xuất kho	300			250	75.000		
		Số dư CK						450	135.000

SỔ CHI TIẾT
Tên hàng hoá: Y

Chứng từ		Diễn giải	Đơn giá	Nhập kho		Xuất kho		Tồn kho	
SH	NT			SL	ST	SL	ST	SL	ST
		Số dư ĐK	200					600	120.000
		Nhập kho	200	200	40.000				
		Xuất kho	200			350	70.000		
		Số dư cuối kỳ						50	90.000

SỔ CÁI
Năm: 2011
Tên Tài khoản: Hàng hoá
Số hiệu: 156

NT	Chứng từ	Diễn giải	NKC		TK đối ứng	Số tiền	
			Trang sổ	TT dòng		NỢ	CÓ
		Số dư đầu kỳ				270000	
		Nhập kho hàng hoá X			111	60.000	
		Nhập kho hàng hoá Y			111	40.000	
		Xuất kho hàng hoá X			632		75.000
		Xuất kho hàng hoá Y			632		70.000
		Số dư cuối kỳ				225.000	

Việc lập bảng cân đối tài khoản mà số liệu không bằng nhau từng đôi (A-A; B-B; C-C) thì chắc chắn có sai sót. Các sai sót thường gặp là:

- Ghi nhầm vào sổ kế toán số ghi Nợ sang bên Có hoặc ngược lại
- Sai sót về tính toán khi tính số dư tài khoản trên sổ kế toán
- Sai sót khi nhặt số liệu từ sổ kế toán sang bảng cân đối thử
- Sai sót khi chuyển từ số dư Nợ từ sổ kế toán sang cột Có ở bảng cân đối tài khoản hoặc ngược lại
- Sai sót khi thực hiện phép công trên bảng cân đối tài khoản

Tuy nhiên nếu số liệu của Bảng cân đối tài khoản cân bằng nhưng chưa chắc rằng việc ghi chép là đúng, một số trường hợp như:

- Một giao dịch không được ghi lại trong sổ nhật ký chung
- Một bút toán nhật ký đúng nhưng ko được ghi vào sổ cái.
- Một bút toán nhật ký được ghi vào sổ cái 2 lần
- Sử dụng các tài khoản không chính xác trong ghi sổ (nhật ký chung và sổ cái)
- Các lỗi phát sinh khi ghi chép không chính xác giá trị, các giao dịch bị bù trừ với nhau.

Bảng cân đối tài khoản

Tên (số hiệu) tài khoản	Số dư đầu kỳ		Số phát sinh trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
	Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
A	1	2	3	4	5	6
1. Tiền mặt						
2. Tiền gửi ngân hàng						
3. Tiền đang chuyển						
4. Đầu tư chứng khoán ngắn hạn						
5. Đầu tư ngắn hạn khác						
.....						
Tổng số	**A**	**A**	**B**	**B**	**C**	**C**

Mặc dù bảng cân đối tài khoản vẫn còn những hạn chế nêu trên nhưng nó vẫn là công cụ hữu ích trong việc kiểm tra số liệu đã được ghi chép trên các sổ kế toán và là bước quan trọng để cung cấp số liệu cho việc lập báo cáo tài chính.

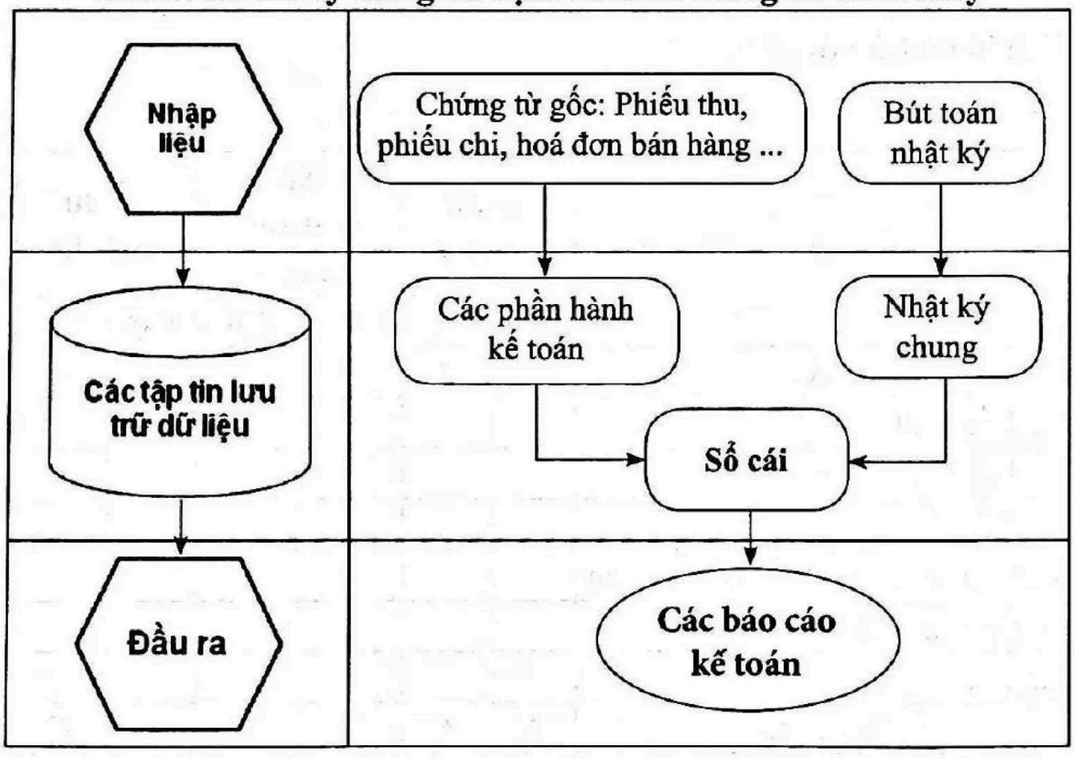
2.7. GHI NHẬN CÁC GIAO DỊCH KINH TẾ TRONG KẾ TOÁN MÁY

Hiện nay rất nhiều doanh nghiệp áp dụng phần mềm kế toán trong công tác kế toán bởi những tiện ích rất lớn của hệ thống phần mềm trong việc xử lý nhanh số liệu trên các sổ kế toán và truy xuất hệ thống báo cáo kế toán.

Trong hệ thống kế toán thủ công, nhân viên kế toán phải thực hiện hầu hết các bước từ việc sử dụng chứng từ kế toán để ghi vào sổ Nhật ký chung, ghi sổ cái, lập bảng cân đối tài khoản và lập báo cáo kế toán.

Trong hệ thống kế toán có áp dụng phần mềm kế toán, nhân viên kế toán thực hiện khâu nhập liệu và các thông tin này sẽ được lưu trữ trong cơ sở dữ liệu. Máy tính sẽ tham chiếu cơ sở dữ liệu chọn và sắp xếp thích hợp theo các yêu cầu khác nhau như ghi trên sổ cái tài khoản, soạn thảo bảng cân đối tài khoản và các báo cáo tài chính.

Hình 2.5: Xử lý các giao dịch kinh tế trong kế toán máy



Câu hỏi và bài tập chương 2

Bài 1. Trả lời Đúng, Sai và giải thích các nhận định sau:

a. Chứng từ kế toán là cơ sở để ghi sổ kế toán

b. Tài khoản kế toán là công cụ phản ánh sự vận động mang tính hai mặt của từng đối tượng kế toán

c. Nội dung kết cấu tài khoản vay ngân hàng (hạch toán tại DN) ngược lại với nội dung kết cấu tài khoản cho vay DN (hạch toán tại ngân hàng thương mại).

d. Việc xác định kết cấu của tài khoản thu nhập và chi phí căn cứ vào tác động của thu nhập và chi phí đến vốn chủ sở hữu.

e. Nghiệp vụ đi ứng trước tiền hàng cho người bán thuộc loại đối ứng: Giảm tài sản, giảm nguồn vốn.

f. Bảng cân đối tài khoản là một loại BCTC.

g. Số liệu trên Sổ cái là cơ sở đối chiếu với sổ Nhật ký chung

h. Ghi sổ kép là ghi nhận giao dịch kinh tế trên tài khoản kế toán

Bài 2: Tại doanh nghiệp Y, Quý I năm N có tài liệu sau:(Đơn vị tính: 1000đ)

I. Số dư đầu kỳ của các tài khoản kế toán:

Tài khoản	Số dư
T.K tiền mặt	250.000
T.K tiền gửi ngân hàng	300.000
T.K vay dài hạn khác	150.000
T.K phải thu của người mua	50.000
T.K nguyên vật liệu	700.000
T.K T.S.C.Đ hữu hình	2.000.000
T.K nguồn vốn kinh doanh	2.200.000
T.K vay ngân hàng	300.000
T.K phải trả cho người bán	140.000
T.K thuế và các khoản phải nộp nhà nước	100.000
T.K quỹ đầu tư phát triển	280.000
T.K nguồn vốn đầu tư X.D.C.B	50.000
T.K lợi nhuận chưa phân phối	80.000

II- Các giao dịch phát sinh trong quý I- N:

1. Mua nguyên vật liệu về nhập kho chưa trả tiền người bán: 15.000

2. Chuyển tiền gửi ngân hàng trả tiền vay ngân hàng: 120.000

3. Người mua trả tiền bằng chuyển khoản qua ngân hàng số tiền: 50.000

4. Chuyển tiền gửi ngân hàng nộp thuế cho ngân sách: 100.000

5. Chuyển quỹ đầu tư phát triển sang nguồn vốn đầu tư X.D.C.B: 200.000

6. Xuất quỹ tiền mặt gửi vào ngân hàng: 50.000Đ

7. Chuyển tiền gửi ngân hàng trả tiền vay dài hạn : 100.000

8. Trích từ lợi nhuận chưa phân phối để bổ sung quỹ đầu tư phát triển: 20.000

Yêu cầu:

1. Lập định khoản kế toán các giao dịch kinh tế phát sinh trong kỳ, và cho biết từng nghiệp vụ thuộc loại quan hệ đối ứng kế toán nào?

2. Phản ánh các nghiệp vụ vào tài khoản và lập bảng cân đối tài khoản.

Bài 3. Cho BCĐKT cuối quý I năm N tại một DN (Đơn vị: 1000đ)

Tài sản	Số cuối kì	Nguồn vốn	Số CK
A- TS ngắn hạn	60.000	A- Nợ phải trả	48.000
1- Tiền:			
1.1.Tiền mặt	5.000	1- Vay ngắn hạn	10.000
1.2.Tiền gửi ngân hàng	15.000	2- Phải trả cho N.bán	3.000
2. Phải thu của người mua	3.000	3- Phải trả, phải nộp khác	5.000
3- Hàng tồn kho:			
3.1. Nguyên vật liệu	?	4- Thuế phải nộp	10.000
3.2. Công cụ dụng cụ	17.000	5- Vay dài hạn	?
3.3. Chi phí SX dở dang	2.000	B- NV chủ sở hữu	?
3.4. Thành phẩm	8.000	1- NV kinh doanh	30.000
B- TS dài hạn	50.000	2- Quỹ phát triển KD	20.000
1- TSCĐ hữu hình	70.000	3- Lãi chưa phân phối	?
2- Hao mòn TSCĐ	?		
Tổng cộng tài sản	110.000	Tổng cộng nguồn vốn	110.000

Yêu cầu:

1. Hãy tính các chỉ tiêu còn thiếu trong bảng cân đối trên.

2. Cho ví dụ về 4 loại quan hệ đối ứng (mỗi loại cho ít nhất một nghiệp vụ) và chứng minh rằng qua mỗi nghiệp vụ đó bảng trên vẫn luôn luôn cân bằng.

Bài 4: Hoà An mở một phòng chụp hình và vẽ chân dung và đã thực hiện các giao dịch sau đây trong kỳ.

1. Đầu tư bằng tiền gửi ngân hàng vào phòng chụp hình 25.000.

2. Trả tiền thuê văn phòng trong kỳ bằng chuyển khoản là 600.

3. Chuyển các thiết bị chụp hình thuộc sở hữu cá nhân trị giá 4.500 vào doanh nghiệp.

4. Vẽ chân chung cho khách hàng và thu phí bằng tiền mặt là 1500.

5. Chụp hình cho khách hàng và thu phí qua tiền gửi ngân hàng 2000

6. Thanh toán tiền điện nước, điện thoại trong tháng 1.000 qua chuyển khoản

7. Trả lương cho nhân viên giúp việc tại phòng chụp qua chuyển khoản 800

8. Mua các nguyên vật liệu là 500, đã thanh toán hết bằng tiền mặt. Trong tháng sử dụng hết 400.

Yêu cầu:

1. Lập định khoản kế toán, xác định quan hệ đối ứng và phản ánh các giao dịch vào tài khoản chữ T (Chỉ sử dụng một tài khoản thu nhập và một tài khoản chi phí chung).

2. Lập bảng cân đối kế toán vào cuối kỳ.

(Chú ý: Lợi nhuận hoặc lỗ ròng trong tháng phải được đưa vào vốn chủ sở hữu)

Phụ lục 2.1: Danh mục hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp

(Ban hành kèm theo Thông tư số 200 ngày 22 tháng 12 năm 2014 của Bộ Tài chính)

Số TT	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
			LOẠI TÀI KHOẢN TÀI SẢN
01	**111**		**Tiền mặt**
		1111	Tiền Việt Nam
		1112	Ngoại tệ
		1113	Vàng tiền tệ
02	**112**		**Tiền gửi Ngân hàng**
		1121	Tiền Việt Nam
		1122	Ngoại tệ
		1123	Vàng tiền tệ
03	**113**		**Tiền đang chuyển**
		1131	Tiền Việt Nam
		1132	Ngoại tệ
04	**121**		**Chứng khoán kinh doanh**
		1211	Cổ phiếu
		1212	Trái phiếu
		1218	Chứng khoán và công cụ tài chính khác
05	**128**		**Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn**
		1281	Tiền gửi có kỳ hạn
		1282	Trái phiếu
		1283	Cho vay
		1288	Các khoản đầu tư khác nắm giữ đến ngày đáo hạn
06	**131**		**Phải thu của khách hàng**
07	**133**		**Thuế GTGT được khấu trừ**
		1331	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ
		1332	Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ

Số TT	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
08	**136**		**Phải thu nội bộ**
		1361	Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc
		1362	Phải thu nội bộ về chênh lệch tỷ giá
		1363	Phải thu nội bộ về chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hoá
		1368	Phải thu nội bộ khác
09	**138**		**Phải thu khác**
		1381	Tài sản thiếu chờ xử lý
		1385	Phải thu về cổ phần hoá
		1388	Phải thu khác
10	**141**		**Tạm ứng**
11	**151**		**Hàng mua đang đi đường**
12	**152**		**Nguyên liệu, vật liệu**
13	**153**		**Công cụ, dụng cụ**
		1531	Công cụ, dụng cụ
		1532	Bao bì luân chuyển
		1533	Đồ dùng cho thuê
		1534	Thiết bị, phụ tùng thay thế
14	**154**		**Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang**
15	**155**		**Thành phẩm**
		1551	Thành phẩm nhập kho
		1557	Thành phẩm bất động sản
16	**156**		**Hàng hóa**
		1561	Giá mua hàng hóa
		1562	Chi phí thu mua hàng hóa
		1567	Hàng hóa bất động sản
17	**157**		**Hàng gửi đi bán**
18	**158**		**Hàng hoá kho bảo thuế**
19	**161**		**Chi sự nghiệp**
		1611	Chi sự nghiệp năm trước
		1612	Chi sự nghiệp năm nay

Số TT	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
20	**171**		**Giao dịch mua bán lại trái phiếu chính phủ**
21	**211**		**Tài sản cố định hữu hình**
		2111	Nhà cửa, vật kiến trúc
		2112	Máy móc, thiết bị
		2113	Phương tiện vận tải, truyền dẫn
		2114	Thiết bị, dụng cụ quản lý
		2115	Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm
		2118	TSCĐ khác
22	**212**		**Tài sản cố định thuê tài chính**
		2121	TSCĐ hữu hình thuê tài chính.
		2122	TSCĐ vô hình thuê tài chính.
23	**213**		**Tài sản cố định vô hình**
		2131	Quyền sử dụng đất
		2132	Quyền phát hành
		2133	Bản quyền, bằng sáng chế
		2134	Nhãn hiệu, tên thương mại
		2135	Chương trình phần mềm
		2136	Giấy phép và giấy phép nhượng quyền
		2138	TSCĐ vô hình khác
24	**214**		**Hao mòn tài sản cố định**
		2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình
		2142	Hao mòn TSCĐ thuê tài chính
		2143	Hao mòn TSCĐ vô hình
		2147	Hao mòn bất động sản đầu tư
25	**217**		**Bất động sản đầu tư**
26	**221**		**Đầu tư vào công ty con**
27	**222**		**Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết**

Số TT	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
28	**228**		**Đầu tư khác**
		2281	Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác
		2288	Đầu tư khác
29	**229**		**Dự phòng tổn thất tài sản**
		2291	Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh
		2292	Dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác
		2293	Dự phòng phải thu khó đòi
		2294	Dự phòng giảm giá hàng tồn kho
30	**241**		**Xây dựng cơ bản dở dang**
		2411	Mua sắm TSCĐ
		2412	Xây dựng cơ bản
		2413	Sửa chữa lớn TSCĐ
31	**242**		**Chi phí trả trước**
32	**243**		**Tài sản thuế thu nhập hoãn lại**
33	**244**		**Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược**
			LOẠI TÀI KHOẢN NỢ PHẢI TRẢ
34	**331**		**Phải trả cho người bán**
35	**333**		**Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước**
		3331	Thuế giá trị gia tăng phải nộp
		33311	*Thuế GTGT đầu ra*
		33312	*Thuế GTGT hàng nhập khẩu*
		3332	Thuế tiêu thụ đặc biệt
		3333	Thuế xuất, nhập khẩu
		3334	Thuế thu nhập doanh nghiệp
		3335	Thuế thu nhập cá nhân
		3336	Thuế tài nguyên
		3337	Thuế nhà đất, tiền thuê đất
		3338	Thuế bảo vệ môi trường và các loại thuế
		33381	khác
		33382	Thuế bảo vệ môi trường
			Các loại thuế khác

Số TT	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
		3339	Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác
36	**334**		**Phải trả người lao động**
		3341	Phải trả công nhân viên
		3348	Phải trả người lao động khác
37	**335**		**Chi phí phải trả**
38	**336**		**Phải trả nội bộ**
		3361	Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh
		3362	Phải trả nội bộ về chênh lệch tỷ giá
		3363	Phải trả nội bộ về chi phí đi vay đủ điều kiện
		3368	được vốn hoá
			Phải trả nội bộ khác
39	**337**		**Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng**
40	**338**		**Phải trả, phải nộp khác**
		3381	Tài sản thừa chờ giải quyết
		3382	Kinh phí công đoàn
		3383	Bảo hiểm xã hội
		3384	Bảo hiểm y tế
		3385	Phải trả về cổ phần hoá
		3386	Bảo hiểm thất nghiệp
		3387	Doanh thu chưa thực hiện
		3388	Phải trả, phải nộp khác
41	**341**		**Vay và nợ thuê tài chính**
		3411	Các khoản đi vay
		3412	Nợ thuê tài chính
42	**343**		**Trái phiếu phát hành**
		3431	Trái phiếu thường
		34311	*Mệnh giá trái phiếu*
		34312	*Chiết khấu trái phiếu*
		34313	*Phụ trội trái phiếu*
		3432	Trái phiếu chuyển đổi
43	**344**		**Nhận ký quỹ, ký cược**

Số TT	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
44	**347**		**Thuế thu nhập hoãn lại phải trả**
45	**352**		**Dự phòng phải trả**
		3521	Dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa
		3522	Dự phòng bảo hành công trình xây dựng
		3523	Dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp
		3524	Dự phòng phải trả khác
46	**353**		**Quỹ khen thưởng phúc lợi**
		3531	Quỹ khen thưởng
		3532	Quỹ phúc lợi
		3533	Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ
		3534	Quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty
47	**356**		**Quỹ phát triển khoa học và công nghệ**
		3561	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ
		3562	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành TSCĐ
48	**357**		**Quỹ bình ổn giá**
			LOẠI TÀI KHOẢN VỐN CHỦ SỞ HỮU
49	**411**		**Vốn đầu tư của chủ sở hữu**
		4111	Vốn góp của chủ sở hữu
		41111	*Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết*
		41112	*Cổ phiếu ưu đãi*
		4112	Thặng dư vốn cổ phần
		4113	Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu
		4118	Vốn khác
50	**412**		**Chênh lệch đánh giá lại tài sản**
51	**413**		**Chênh lệch tỷ giá hối đoái**
		4131	Chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ
		4132	Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn trước hoạt động
52	**414**		**Quỹ đầu tư phát triển**

Số TT	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
53	**417**		**Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp**
54	**418**		**Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu**
55	**419**		**Cổ phiếu quỹ**
56	**421**		**Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối**
		4211	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước
		4212	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay
57	**441**		**Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản**
58	**461**		**Nguồn kinh phí sự nghiệp**
		4611	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước
		4612	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay
59	**466**		**Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ**
			LOẠI TÀI KHOẢN DOANH THU
60	**511**		**Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ**
		5111	Doanh thu bán hàng hóa
		5112	Doanh thu bán các thành phẩm
		5113	Doanh thu cung cấp dịch vụ
		5114	Doanh thu trợ cấp, trợ giá
		5117	Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư
		5118	Doanh thu khác
61	**515**		**Doanh thu hoạt động tài chính**
62	**521**		**Các khoản giảm trừ doanh thu**
		5211	Chiết khấu thương mại
		5212	Giảm giá hàng bán
		5213	Hàng bán bị trả lại
			LOẠI TÀI KHOẢN CHI PHÍ SẢN XUẤT, KINH DOANH
63	**611**		**Mua hàng**
		6111	Mua nguyên liệu, vật liệu

Số TT	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
		6112	Mua hàng hóa
64	**621**		**Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp**
65	**622**		**Chi phí nhân công trực tiếp**
66	**623**		**Chi phí sử dụng máy thi công**
		6231	Chi phí nhân công
		6232	Chi phí nguyên, vật liệu
		6233	Chi phí dụng cụ sản xuất
		6234	Chi phí khấu hao máy thi công
		6237	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6238	Chi phí bằng tiền khác
67	**627**		**Chi phí sản xuất chung**
		6271	Chi phí nhân viên phân xưởng
		6272	Chi phí nguyên, vật liệu
		6273	Chi phí dụng cụ sản xuất
		6274	Chi phí khấu hao TSCĐ
		6277	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6278	Chi phí bằng tiền khác
68	**631**		**Giá thành sản xuất**
69	**632**		**Giá vốn hàng bán**
70	**635**		**Chi phí tài chính**
71	**641**		**Chi phí bán hàng**
		6411	Chi phí nhân viên
		6412	Chi phí nguyên vật liệu, bao bì
		6413	Chi phí dụng cụ, đồ dùng
		6414	Chi phí khấu hao TSCĐ
		6415	Chi phí bảo hành
		6417	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6418	Chi phí bằng tiền khác
72	**642**		**Chi phí quản lý doanh nghiệp**
		6421	Chi phí nhân viên quản lý

Số TT	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
	Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3	4
		6422	Chi phí vật liệu quản lý
		6423	Chi phí đồ dùng văn phòng
		6424	Chi phí khấu hao TSCĐ
		6425	Thuế, phí và lệ phí
		6426	Chi phí dự phòng
		6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6428	Chi phí bằng tiền khác
			LOẠI TÀI KHOẢN THU NHẬP KHÁC
73	**711**		**Thu nhập khác**
			LOẠI TÀI KHOẢN CHI PHÍ KHÁC
74	**811**		**Chi phí khác**
75	**821**		**Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp**
		8211	Chi phí thuế TNDN hiện hành
		8212	Chi phí thuế TNDN hoãn lại
			TÀI KHOẢN XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH
76	**911**		**Xác định kết quả kinh doanh**

Chương 3
KẾ TOÁN DỒN TÍCH VÀ CHU TRÌNH KẾ TOÁN

Mục tiêu của chương

Trọng tâm của chương này trang bị cho sinh viên về cách thực hiện các bút toán điều chỉnh trong kế toán dồn tích. Sau khi nghiên cứu chương này sinh viên có thể hiểu các nội dung:

- Nguyên tắc cơ sở dồn tích

- Nguyên tắc phù hợp

- Lý do cần phải thực hiện các bút toán điều chỉnh

- Các bút toán điều chỉnh căn bản

- Thực hiện các bút toán khóa sổ.

- Lập và trình bày Bảng CĐKT, báo cáo KQHĐKD

- Nắm được mục tiêu và nội dung cơ bản của báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính

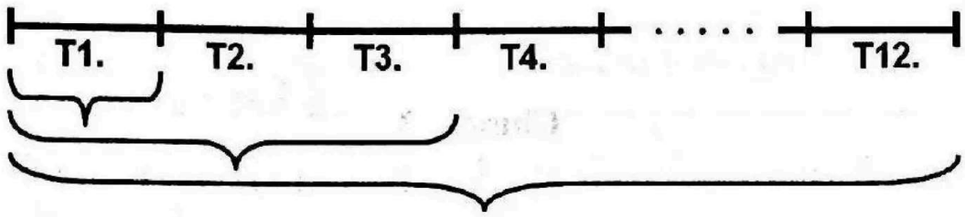
3.1. GIẢ ĐỊNH KỲ KẾ TOÁN VÀ KẾ TOÁN DỒN TÍCH

a. Giả định kỳ kế toán

Mặc dù doanh nghiệp được coi là có quá trình kinh doanh liên tục nhưng những người ra quyết định quản lý và những người sử dụng BCTC cần có sự đánh giá thường kỳ về tình hình hoạt động của đơn vị, vì vậy cần phải có điểm chia cắt quá trình hoạt động của doanh nghiệp để lập BCTC định kỳ.

Kỳ kế toán: Là việc chia cắt quá trình hoạt động của doanh nghiệp thành từng khoảng thời gian để lập BCTC định kỳ.

Khoảng thời gian để lập BCTC được bắt đầu và kết thúc tại một thời điểm nhất định. Từ đó BCĐKT sẽ phản ánh tài sản và nguồn vốn ở thời điểm bắt đầu hoặc thời điểm kết thúc kỳ kế toán, BCKQKD phản ánh doanh thu và chi phí liên quan đến kỳ kế toán đó.



Kỳ kế toán thông thường được các doanh nghiệp áp dụng là một năm do vậy BCTC được lập hàng năm (BCTC niên độ), bên cạnh đó kỳ kế toán có thể là một tháng hoặc một quý hoặc một khoảng thời gian khác (còn gọi là BCTC giữa niên độ kế toán)

b. Kế toán dồn tích

Việc kế toán áp dụng nguyên tắc tiền mặt hay nguyên tắc cơ sở dồn tích có ảnh hưởng khác nhau đến thông tin trình bày trên báo cáo tài chính.

Kế toán tiền mặt: Ghi nhận tác động của các nghiệp vụ kinh tế trên các báo cáo tài chính khi và chỉ khi công ty nhận hoặc trả các khoản tiền và tương đương tiền. Kế toán ghi nhận doanh thu, chi phí và đo lường kết quả kinh doanh theo dòng tiền thực tế. Doanh thu được ghi nhận vào thời điểm thu tiền, chi phí được ghi nhận khi chi tiền và kết quả kinh doanh được đo bằng chênh lệch giữa số thực thu trừ thực chi.

Kế toán tiền mặt cho phép xác định doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh một cách đơn giản, các thông tin này cho phép đánh giá khả năng thanh toán nhanh của doanh nghiệp thông qua các luồng tiền hình thành từ hoạt động kinh doanh. Hạn chế lớn nhất của kế toán tiền mặt đó là thông tin kế toán cung cấp không trung thực và hợp lý do nó bỏ qua tất cả các nghiệp vụ phát sinh liên quan đến tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí không gắn với sự phát sinh của dòng tiền.

Kế toán dồn tích: Trong kế toán theo cơ sở dồn tích thì việc xác định thời điểm phát sinh nghiệp vụ là vấn đề quan trọng vì kế toán ghi nhận tài sản, nguồn vốn, doanh thu và chi phí tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ.

Theo VAS 01- Chuẩn mực chung thì nguyên tắc cơ sở dồn tích: Mọi nghiệp vụ kinh tế tài chính của doanh nghiệp liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế thu

hoặc thực tế chi tiền hoặc tương đương tiền.

Báo cáo tài chính lập trên cơ sở dồn tích phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp cả trong quá khứ, hiện tại và tương lai vì vậy những báo cáo này là cơ sở tốt nhất cho việc đánh giá năng lực hoạt động, khả năng kiếm lời của doanh nghiệp.

Kế toán dồn tích yêu cầu ghi nhận tài sản khi phát sinh nghiệp vụ về tài sản. Tài sản được ghi tăng vào thời điểm doanh nghiệp đã được quyền kiểm soát hoặc sở hữu tài sản, tài sản được ghi giảm vào thời điểm doanh nghiệp đã mất quyền kiểm soát hoặc sở hữu tài sản đó.

Kế toán dồn tích yêu cầu ghi nhận nợ phải trả, vốn chủ sở hữu khi phát sinh nghiệp vụ về nợ phải trả, vốn chủ sở hữu. Nợ phải trả, vốn chủ sở hữu ghi tăng vào thời điểm doanh nghiệp tăng thêm nghĩa vụ thanh toán một khoản nợ hay được quyền sở hữu một số tài sản; Nợ phải trả, vốn chủ sở hữu ghi giảm vào thời điểm doanh nghiệp thanh toán nợ phải trả hoặc giảm quyền sở hữu một số tài sản.

Kế toán dồn tích yêu cầu ghi nhận doanh thu khi kiếm được chứ không phải khi nhận được tiền. Doanh thu được coi là kiếm được khi hàng hóa dịch vụ được cung cấp cho khách hàng ở một mức giá đã xác định và với sự đảm bảo hợp lý về khả năng thu được lợi ích kinh tế.

Chi phí được coi là phát sinh khi lợi ích kinh tế hoặc một nguồn lực được sử dụng, bị mất đi trong kỳ hiện tại không hình thành nguồn lực khác mà làm giảm vốn chủ sở hữu. Chi phí phải được ghi nhận trong kỳ mà nó phát sinh để tạo doanh thu, không phải trong kỳ trả tiền.

Ví dụ:

(1) Tháng 1 xuất tiền 110 ứng trước cho người bán để nhận hàng hoá vào tháng 2, hàng hoá được ghi nhận trong tháng nào?

Theo cơ sở dồn tích tháng 2 nghiệp vụ mua hàng mới phát sinh nên hàng hoá mới được ghi nhận.

(2) Công ty Hoà Phát bán một lô bàn ghế trong tháng 1, khách hàng sẽ thanh toán tiền hàng trong tháng 2. Doanh thu sẽ được ghi nhận trong tháng nào?

Theo cơ sở tiền mặt thì nghiệp vụ thu tiền trong tháng 2 nên doanh thu được ghi nhận.

Theo cơ sở dồn tích thì nghiệp vụ bán hàng phát sinh trong tháng 1 nên doanh thu được ghi nhận.

Tháng 1: Bán hàng chưa thu tiền **Tháng 2: Thu tiền bán hàng**

Doanh thu được ghi nhận Không ghi nhận doanh thu

(3) Tháng 11 nhà ga Hà Nội thu số tiền bán vé cho những chuyến tàu chạy trong dịp tết nguyên đán (tháng 1 năm sau) là 1000. Số tiền này được ghi nhận doanh thu tháng 11 hay tháng 1?

Theo cơ sở tiền mặt tháng 11 thu tiền bán vé nên doanh thu được ghi nhận.

Theo cơ sở dồn tích tháng 11 thu tiền bán vé nhưng chưa chuyển giao dịch vụ vận chuyển cho khách hàng nên chưa ghi nhận, tháng 1 đã chuyển giao dịch vụ nên doanh thu được ghi nhận.

(4) Doanh nghiệp thương mại xuất tiền tháng 1 mua một lô hàng hoá nhập kho 1000 nhưng đến tháng 2 mới xuất lô hàng hoá để bán. Chi phí được ghi nhận vào tháng 1 hay tháng 2 ?

Theo cơ sở tiền mặt tháng 1 xuất tiền mua hàng nên chi phí được ghi nhận.

Theo cơ sở dồn tích tháng 2 khi xuất hàng để bán thì chi phí mới được ghi nhận.

Theo VAS 01- Chuẩn mực chung thì nguyên tắc phù hợp: Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận doanh thu phải ghi nhận chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Chi phí tương ứng với doanh thu gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phíphải trả nhưng có liên quan đến doanh thu của kỳ đó.

Ví dụ: Một doanh nghiệp thương mại có doanh thu bán hàng trong tháng 2/N (bao gồm cả khoản phải thu khách hàng) là 1000, giá vốn của lô hàng 550 (bao gồm cả khoản phải trả người bán). Chi phí thuê cửa hàng tháng 2/Nchưa thanh toán 50, chi phí thuê TSCĐ tháng 2/N đã trả từ kỳ trước 100, các chi phí khác phát sinh trong tháng 2/N đã thanh toán 120

Doanh thu trong tháng 2/N: 1000

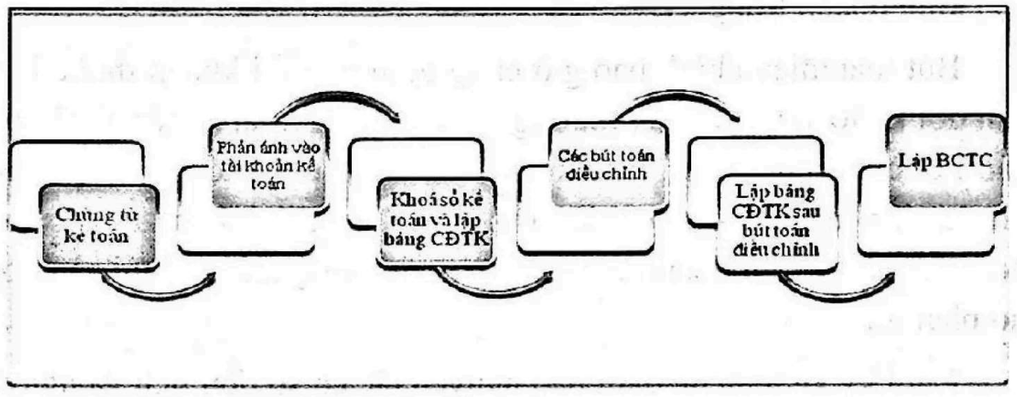
Chi phí tạo doanh thu trong tháng 2/N:

550 + 50 + 100 + 120 = 820

3.2. KHÁI QUÁT VỀ CHU TRÌNH KẾ TOÁN

Chu trình kế toán là các bước công việc kế tiếp nhau mà kế toán phải thực hiện trong công tác kế toán nhằm lập và trình bày BCTC.

Có thể khái quát các bước cơ bản như sau:



Đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng hình thức Nhật ký chung thì chu trình kế toán gồm các bước:

(1) NVKT phát sinh được sao chụp lại trên chứng từ kế toán sẽ được ghi sổ Nhật ký chung

(2) Từ Nhật ký chung ghi vào Sổ cái

(3) Khoá sổ kê toán để lập Bảng cân đối tài khoản thử

(4) Thực hiện các bút toán điều chỉnh

(5) Lập Bảng cân đối tài khoản sau khi thực hiện các bút toán điều chỉnh

(6) Lập BCTC

3.3. BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH

3.1.1. Sự cần thiết của bút toán điều chỉnh

Trong trường hợp các giao dịch kinh tế phát sinh trong một kỳ nhưng lại có những tác động đến doanh thu, chi phí của nhiều kỳ kế toán khác thì bên cạnh việc thực hiện bút toán để ghi nhận giao dịch

phát sinh, cuối kỳ cần thực hiện các bút toán điều chỉnh để lập các báo cáo tài chính theo đúng nguyên tắc cơ sở dồn tích và nguyên tắc phù hợp và giả định kỳ kế toán.

Bút toán điều chỉnh là việc thực hiện bút toán không phải khi giao dịch kinh tế phát sinh mà vào cuối kỳ kế toán để điều chỉnh các khoản doanh thu, chi phí, tài sản, nợ phải trả có liên quan bởi một giao dịch kéo dài từ kỳ này sang kỳ khác hoặc một giao dịch đã phát sinh nhưng chưa được ghi nhận nhằm phản ánh đầy đủ tình hình tài chính và kết quả kinh doanh trong kỳ.

Bút toán điều chỉnh bao giờ cũng gồm một tài khoản thuộc bảng cân đối kế toán (tài khoản thường xuyên) và một tài khoản thuộc báo cáo kết quả kinh doanh (tài khoản tạm thời) mà không bao gồm tài khoản tiền mặt. Việc thực hiện bút toán điều chỉnh bao gồm sự thay đổi của một khoản doanh thu hoặc chi phí đồng thời với tài sản hoặc nợ phải trả.

Cuối kỳ kế toán để đảm bảo nguyên tắc cơ sở dồn tích và nguyên tắc phùhợp cần tiến hành:

*** Phân bổ các khoản trả trước, nhận trước**

- *Phân bổ chi phí trả trước:* Là việc phân bổ một khoản chi đã phát sinh nhưng có liên quan đến việc hình thành chi phí của hai hay nhiều kỳ kế toán theo nguyên tắc phù hợp. Chẳng hạn tiền thuê tài sản trả trước, công cụ dụng cụ dùng cho nhiều kỳ, lãi vay trả trước, tiền bảo hiểm trả trước...

- *Phân bổ giá trị của các tài sản dài hạn*: Là việc phân bổ giá trị tài sản cho nhiều kỳ do tài sản được sử dụng trong nhiều kỳ kế toán và giá trị bị giảm dần và chuyển thành chi phí của các kỳ kế toán khác nhau. Chẳng hạn như khấu hao TSCĐ.

- *Phân bổ doanh thu nhận trước*: Có những khoản doanh thu nhận trước cho nhiều kỳ kế toán nhưng chưa đủ điều kiện để ghi nhận doanh thu vì vậy khi xác định một cách đáng tin cậy doanh thu đã kiếm được thì sẽ ghi nhận bằng cách phân bổ doanh thu nhận trước thành doanh thu cho các kỳ kế toán có liên quan. Chẳng hạn như tiền cho thuế tài sản nhận trước, lãi trong bán hàng trả góp...

*** Hạch toán cộng dồn các khoản chi phí phải trả và doanh thu chưa nhận**

- *Cộng dồn các khoản chi phí phải trả:* Có những khoản chi phí đã phát sinh trong kỳ nhưng chưa phải thanh toán và chưa được ghi nhận vì vậy để đảm bảo nguyên tắc kế toán thì cần ghi nhận. Chẳng hạn như tiền thuê tài sản trả sau, lãi vay trả sau…

- *Cộng dồn doanh thu chưa nhận:* Doanh thu đã phát sinh trong kỳ nhưng chưa được ghi nhận và chưa được thanh toán tiền. Chẳng hạn như tiền hoa hồng được hưởng nhưng chưa thu, doanh thu bán hàng nhưng chưa phát hành hoá đơn thu tiền…

3.3.2. Các dạng bút toán điều chỉnh

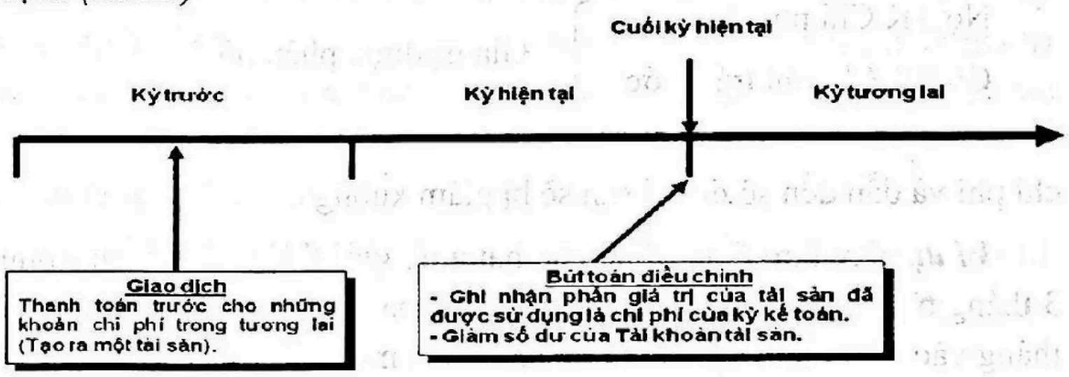
Các dạng bút toán điều chỉnh

Bút toán điều chỉnh	Loại tài khoản	
	Ghi Nợ	Ghi Có
1. Chuyển từ tài sản thành chi phí	Chi phí	Tài sản/tài khoản điều chỉnh tài sản
2. Chuyển nợ phải trả thành doanh thu	Nợ phải trả	Doanh thu
3. Hạch toán cộng dồn chi phí phải trả	Chi phí	Nợ phải trả
4. Hạch toán cộng dồn doanh thu đã phát sinh nhưng chưa được ghi nhận	Tài sản	Doanh thu

3.3.2.1 Chuyển từ tài sản thành chi phí

Kết quả của bút toán dạng này làm cho chi phí trong kỳ tăng lên do chuyển một phần tài sản. Bút toán điều chỉnh dạng này gồm các loại sau:

Bút toán phân bổ chi phí trả trước và bút toán khấu hao tài sản cố định (TSCĐ)



- Bút toán phân bổ chi phí trả trước

Chi phí trả trước: Khoản chi thanh toán 1 lần, nhưng có tác dụng cho nhiều kỳ kế toán sau đó (góp phần tạo nên doanh thu cho nhiều kỳ kế toán sau đó).

Chi phí trả trước gồm chi phí của kỳ hiện tại và chi phí của các kỳ trong tương lai trong đó phần chi phí góp phần tạo nên doanh thu kỳ hiện tại được ghi nhận là chi phí của kỳ hiện tại còn phần chi phí chưa sử dụng sẽ tạo lợi ích kinh tế trong tương lai khi nó được sử dụng nên được ghi nhận là tài sản.

Tài khoản chi phí trả trước là tài khoản tài sản nên có kết cấu như sau:

TK Chi phí trả trước

Thanh toán trước khoản chi phí có liên quan nhiều kỳ	Phân bổ chi phí trả trước vào chi phí
Số dư: Chi phí trả trước chờ phân bổ	

Bút toán phân bổ chi phí trả trước:

Chi phí tăng => Ghi Nợ TK Chi phí liên quan

Chi phí trả trước giảm => Ghi có TK Chi phí trả trước

Định khoản:

Nợ TK Chi phí liên quan
Có TK Chi phí trả trước } Giá trị được phân bổ

Kết quả của bút toán phân bổ: Một phần tài sản đã chuyển thành chi phí và dẫn đến số dư tài sản sẽ bị giảm xuống

Ví dụ: Ký hợp đồng thuê của hàng để giới thiệu sản phẩm trong 3 tháng từ 1/1/2011 đến 31/3/2011 thanh toán ngay tiền thuê cho cả 3 tháng vào thời điểm ký hợp đồng bằng tiền mặt với số tiền là 90 triệu.

Ngày 1/1/2011: Ghi nhận nghiệp vụ phát sinh làm tăng khoản chi phí trả trước và giảm tiền mặt:

Nợ TK Chi phí trả trước
Có TK Tiền mặt } 90 triệu

Vào ngày cuối tháng 1 thực hiện bút toán phân bổ như sau:

Nợ TK Chi phí bán hàng
Có TK Chi phí trả trước } 30 triệu

Chi phí bán hàng được ghi nhận trong tháng 1 là 30 triệu, số dư tài sản chi phí trả trước là 60 triệu.

Vào ngày cuối tháng 2 thực hiện bút toán phân bổ như sau:

Nợ TK Chi phí bán hàng
Có TK Chi phí trả trước } 30 triệu

Chi phí bán hàng được ghi nhận trong tháng 2 là 30 triệu, số dư tài sản chi phí trả trước là 30 triệu.

Vào ngày cuối tháng 3 thực hiện bút toán phân bổ như sau:

Nợ TK Chi phí bán hàng
Có TK Chi phí trả trước } 30 triệu

Chi phí bán hàng được ghi nhận trong tháng 3 là 30 triệu, số dư tài sản chi phí trả trước là 0 triệu.

- Bút toán khấu hao tài sản cố định (TSCĐ)

Tài sản cố định (TSCĐ): Là những tài sản có giá trị lớn và được sử dụng lâu dài cho quá trình sản xuất kinh doanh.

Giá trị của TSCĐ sẽ được chuyển dịch dần vào chi phí của các kỳ sử dụng TSCĐ dưới hình thức chi phí khấu hao. Việc xác định giá trị này mang tính chất ước tính vì không thể xác định một cách chính xác TSCĐ được sử dụng trong bao lâu và giá trị của nó đã giảm bao nhiêu trong từng kỳ kế toán.

Khấu hao tài sản cố định (TSCĐ): Là sự phân bổ một cách hệ thống giá trị phải khấu hao của TSCĐ trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ đó.

Có nhiều phương pháp được sử dụng để khấu hao TSCĐ nhưng phương pháp được sử dụng phổ biến nhất là phương pháp đường thẳng.

Khấu hao TSCĐ càng cao thì giá trị còn lại của TSCĐ càng giảm, tuy nhiên kế toán không phản ánh trực tiếp phần giá trị giảm này lên tài khoản TSCĐ mà sử dụng tài khoản hao mòn TSCĐ do các nguyên nhân:

+ Xác nhận khấu hao là một sự ước tính

+ TSCĐ vẫn luôn được ghi nhận theo giá gốc

+ Phản ánh giá trị TSCĐ đã được phân bổ vào chi phí bao nhiêu

Tài khoản hao mòn TSCĐ là tài khoản điều chỉnh giảm giá trị TSCĐ, vì vậy kết cấu tài khoản này được thiết kế ngược với kết cấu tài khoản TSCĐ:

TK Hao mòn TSCĐ

Hao mòn TSCĐ giảm	Hao mòn TSCĐ tăng
	Số dư: Khấu hao luỹ kế

Bút toán khấu hao TSCĐ:

Chi phí tăng => Ghi Nợ TK Chi phí liên quan

Hao mòn TSCĐ tăng => Ghi có TK Hao mòn TSCĐ

Định khoản:

Nợ TK Chi phí liên quan
Có TK Hao mòn TSCĐ } Giá trị khấu hao trong kỳ

Kết quả của bút toán khấu hao TSCĐ: Một phần tài sản đã chuyển thành chi phí và dẫn đến tài sản sẽ bị giảm xuống.

Ví dụ: Ngày 1/1/2011 mua một ô tô sử dụng cho bộ phận quản lý doanh nghiệp. Biết giá trị phải khấu hao là 600 triệu (bằng giá gốc), thời gian sử dụng ước tính 5 năm và doanh nghiệp áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng.

$$\text{Chi phí khấu hao hàng tháng} = \frac{\text{Giá trị phải khấu hao}}{\text{Thời gian sử dụng hữu ích}} = 10 \text{ triệu}$$

Cuối tháng 1, thực hiện bút toán khấu hao TSCĐ:

Nợ TK Chi phí quản lý doanh nghiệp
Có TK Hao mòn TSCĐ } 10

Chi phí quản lý doanh nghiệp được ghi nhận trong tháng 1 là 10 triệu, hao mòn TSCĐ tăng 10 nên giá trị còn lại TSCĐ giảm 10.

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN 30/1/2011					
	Tài sản cố định Hao mòn Tài sản cố định			600 (10)	
	Tổng giá trị còn lại TSCĐ			590	

Tương tự cho các tháng tiếp theo, đến cuối tháng 12/2011, thực hiện bút toán khấu hao TSCĐ:

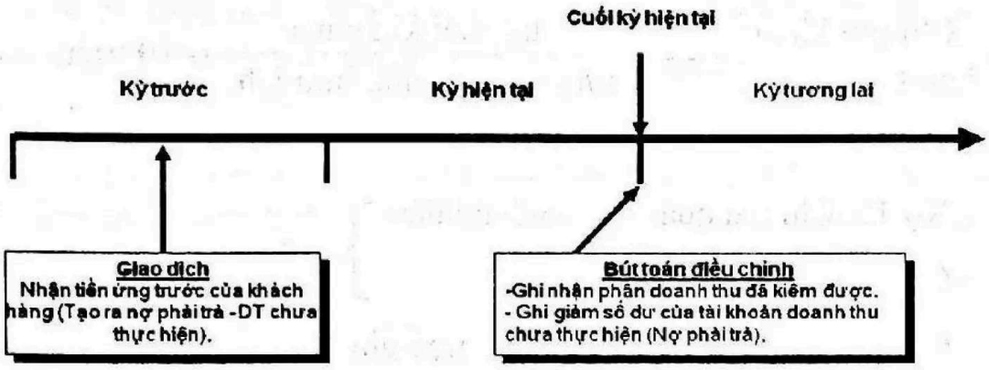
Nợ TK Chi phí quản lý doanh nghiệp
Có TK Hao mòn TSCĐ } 10

Chi phí quản lý doanh nghiệp được ghi nhận trong tháng 12 là 10 triệu, hao mòn TSCĐ tăng 10 nên khấu hao luỹ kế 120. Giá trị còn lại TSCĐ đến cuối tháng 12 giảm 120.

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN 31/12/2011	
Tài sản cố định	600
Hao mòn Tài sản cố định	(120)
Tổng giá trị còn lại TSCĐ	480

3.3.2.2. Chuyển Nợ phải trả thành Doanh thu

Kết quả của bút toán điều chỉnh dạng này làm cho doanh thu trong kỳ tăng lên do chuyển một phần nợ phải trả sang. Bút toán điều chỉnh dạng này gồm các loại sau: *Bút toán chuyển từ doanh thu chưa thực hiện thành doanh thu và bút toán chuyển từ khoản nhận ứng trước của khách hàng thành doanh thu*



Tương tự như chi phí có thể trả trước khi doanh nghiệp là khách hàng thì khi đóng vai trò là người bán doanh nghiệp có thể thu doanh thu trước khi được hưởng. Khoản thu trước đó là khoản nợ phải trả của doanh nghiệp gồm doanh thu chưa thực hiện và khoản nhận ứng trước của khách hàng.

Theo chế độ kế toán Việt Nam tài khoản phản ánh doanh thu chưa thực hiện và khoản nhận ứng trước của khách hàng có kết cấu như sau:

TK Doanh thu chưa thực hiện

Doanh thu chưa thực hiện giảm	Doanh thu chưa thực hiện phát sinh
	Doanh thu chưa thực hiện cuối kỳ

TK Phải thu khách hàng

+ Phải thu khách hàng + Thanh toán khoản nhận ứng trước	+ Nhận ứng trước của khách hàng + Thu nợ khách hàng
Dư Nợ: Phải thu khách hàng	Dư Có: Nhận ứng trước của khách hàng

- *Bút toán chuyển từ doanh thu chưa thực hiện thành doanh thu*

Nợ phải trả giảm => Ghi Nợ TK Doanh thu chưa thực hiện

Doanh thu tăng => Ghi Có TK Doanh thu

Định khoản:

Nợ TK Doanh thu chưa thực hiện
Có TK Doanh thu bán hàng } Phần doanh thu kiếm được trong kỳ

Kết quả là một phần nợ phải trả đã chuyển thành doanh thu và dẫn đến nợ phải trả sẽ bị giảm xuống

Ví dụ: Ký hợp đồng cho thuê cửa hàng trong 3 tháng từ 1/1/2011 đến 31/3/201. Khách hàng thanh toán ngay tiền thuê cho cả 3 tháng vào thời điểm ký hợp đồng bằng tiền mặt với số tiền là 90 triệu.

Ngày 1/1/2011: Ghi nhận nghiệp vụ phát sinh làm tăng khoản doanh thu chưa thực hiện và tăng tiền mặt:

Nợ TK Tiền mặt
Có TK Doanh thu chưa thực hiện } 90 triệu

Vào ngày cuối tháng 1, doanh thu đã kiếm được trong tháng 1 là 30 triệu cần ghi nhận theo cơ sở dồn tích vì vậy thực hiện bút toán chuyển từ doanh thu chưa thực hiện thành doanh thu như sau:

Nợ TK Doanh thu chưa thực hiện
Có TK Doanh thu } 30 triệu

Số dư của tài khoản doanh thu chưa thực hiện vào cuối tháng 1 là 60 triệu

Vào các ngày cuối tháng 2, 3 thực hiện bút toán tương tự và số dư của tài khoản doanh thu chưa thực hiện vào cuối tháng 2 là 30 triệu, cuối tháng 3 bằng 0.

- *Bút toán chuyển từ nhận ứng trước của khách hàng thành doanh thu*

Nợ phải trả giảm => Ghi Nợ TK Phải thu khách hàng

Doanh thu tăng => Ghi Có TK Doanh thu

Định khoản:

Nợ TK Doanh thu chưa thực hiện
Có TK Phải thu khách hàng } Phần doanh thu kiếm được trong kỳ

Kết quả là một phần nợ phải trả đã chuyển thành doanh thu và dẫn đến nợ phải trả sẽ bị giảm xuống

Ví dụ: Ngày1/1/2011 nhận trước tiền của khách hàng đặt trước tiền mua tạp chí cho cả năm 2011 là 120 triệu, mỗi tháng chuyển cho khách hàng 1000 cuốn (10 triệu)

Ngày 1/1/2011: Ghi nhận nghiệp vụ phát sinh làm tăng khoản nhận ứng trước của khách hàng tăng tiền mặt:

Nợ TK Tiền mặt
Có TK Phải thu khách hàng } 120 triệu

Vào ngày cuối tháng 1, doanh thu đã kiếm được trong tháng 1 là 10 triệu cần ghi nhận theo cơ sở dồn tích vì vậy thực hiện bút toán:

Nợ TK Phải thu khách hàng
Có TK Doanh thu } 10 triệu

Số dư của tài khoản doanh thu chưa thực hiện vào cuối tháng 1 là 110 triệu

Vào các ngày cuối tháng 2, 3...12 thực hiện bút toán tương tự và số dư của tài khoản phải thu khách hàng giảm dần từ 110 xuống còn 0 vào cuối tháng 12.

3.3.2.3. Hạch toán cộng dồn chi phí phải trả

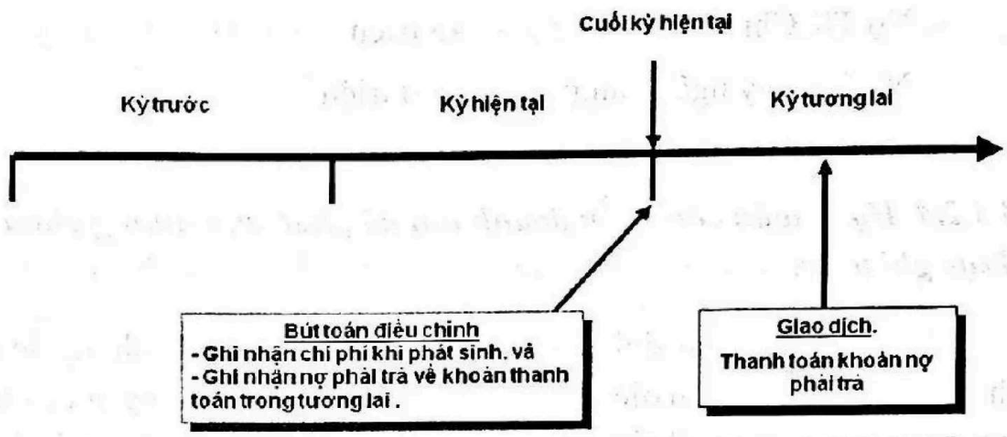
Chi phí phải trả: Là các khoản chi phí đã phát sinh (đã góp phần tạo ra doanh thu của kỳ hiện tại) nhưng chưa phải chi trả. Chẳng hạn tiền thuê nhà trả sau; Tiền thuê thiết bị trả sau; Trích trước lương nghỉ phép của công nhân; Trích trước chi phí sửa chữa lớn TSCĐ theo kế hoạch.

Chi phí phải trả góp phần tạo nên doanh thu kỳ hiện tại được ghi nhận là chi phí của kỳ hiện tại nhưng do phần chi phí đã được ghi nhận này chưa thanh toán nên nó là nợ phải trả của doanh nghiệp.

Tài khoản chi phải trả là tài khoản nguồn vốn nên có kết cấu như sau:

TK Chi phí phải trả

Thanh toán chi phí phải trả	Phát sinh chi phí phải trả
	Số dư: Chi phí phải trả



Bút toán cộng dồn chi phí phải trả:

Chi phí tăng => Ghi Nợ TK Chi phí liên quan

Chi phí phải trả tăng => Ghi có TK Chi phí phải trả

Định khoản:

Nợ TK Chi phí liên quan
Có TK Chi phí phải trả } Giá trị được ghi nhận

Kết quả của bút toán phân bổ: Số dư nợ phải trả sẽ tăng lên

Ví dụ: Ngày 1/1/2011 Hoà Phát rút vốn vay ngân hàng 1000 triệu, thời hạn 3 tháng, trả lãi sau. Lãi suất hàng tháng là 1,5%.

Ngày 1/1/2011: Ghi nhận nghiệp vụ phát sinh làm tăng khoản vay ngân hàng và tăng tiền mặt:

Nợ TK Tiền mặt
Có TK Vay ngân hàng } 1000 triệu

Vào ngày cuối tháng 1, chi phí lãi vay phát sinh trong tháng 1 chưa trả là 15 cần được ghi nhận theo cơ sở dồn tích vì vậy thực hiện bút toán điều chỉnh:

Nợ TK Chi phí hoạt động tài chính
Có TK Chi phí phải trả } 15 triệu

Số dư của tài khoản chi phí phải trả vào cuối tháng 1 là 15 triệu. Vào các ngày cuối tháng 2, 3 thực hiện bút toán tương tự và số dư của tài khoản chi phí phải trả cuối tháng 2 là 30 triệu, cuối tháng 3 số dư bằng 0 do doanh nghiệp thanh toán gốc và lãi vay cho ngân hàng bằng bút toán:

Nợ TK Chi phí phải trả: 45 triệu

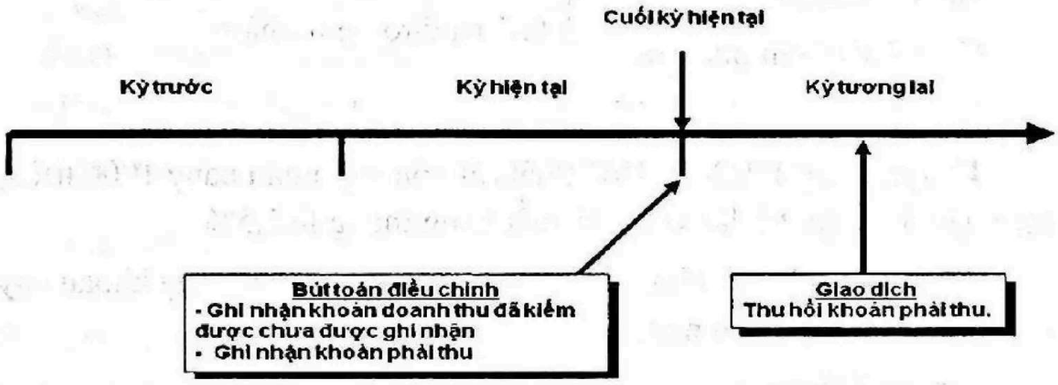
Nợ TK Vay ngân hàng: 1000 triệu

Có TK Tiền mặt: 1045 triệu

3.3.2.4. Hạch toán cộng dồn doanh thu đã phát sinh nhưng chưa được ghi nhận

Doanh thu đã phát sinh nhưng chưa được ghi nhận là những doanh thu đã kiếm được và đủ điều kiện ghi nhận doanh thu nhưng chưa được ghi nhận như tiền lãi phải thu của một khoản tiền gửi kỳ sau mới được nhận hoặc sản phẩm, dịch vụ đã cung cấp hoàn thành nhưng chưa được ghi chép.

Những khoản doanh thu đã phát sinh này nếu chưa được ghi chép trong kỳ thì cần thực hiện bút toán điều chỉnh cuối kỳ để ghi tăng doanh thu và tăng tài sản.



Bút toán cộng dồn doanh thu đã phát sinh:

Tài sản phải thu tăng => Ghi Nợ TK Phải thu khách hàng/Phải thu khác

Doanh thu tăng => Ghi có TK Doanh thu

Định khoản:

Nợ TK Phải thu khách hàng/ Phải thu khác
Có TK Doanh thu
} Giá trị được ghi nhận

Kết quả của bút toán điều chỉnh: Số dư tài sản sẽ tăng lên

Ví dụ: Ngày 1/1/2011 Thịnh Phát mua trái phiếu 1000 triệu, thời hạn 3 năm, lãi nhận sau. Lãi suất hàng năm là 15%.

Ngày 1/1/2011: Ghi nhận nghiệp vụ phát sinh làm tăng khoản đầu tư vào trái phiếu và giảm tiền mặt:

Nợ TK Đầu tư tài chính
Có TK Tiền mặt } 1000 triệu

Vào cuối năm 2011, thu nhập từ lãi trái phiếu phát sinh trong năm 2011 chưa nhận là 150 cần được ghi nhận theo cơ sở dồn tích vì vậy thực hiện bút toán điều chỉnh:

Nợ TK Phải thu khác
Có TK Doanh thu hoạt động tài chính } 150 triệu

Số dư của tài khoản phải thu khác vào cuối năm 2011 là 150 triệu. Vào cuối năm 2012, 2013 thực hiện bút toán điều chỉnh tương tự và số dư của tài khoản phải thu khác cuối năm 2012 là 300 triệu, cuối năm 2013 số dư bằng 0 do doanh nghiệp nhận cả gốc và lãi bằng bút toán:

Nợ TK Tiền mặt: 1450 triệu

Có TK Đầu từ tài chính: 1000 triệu

Có TK Phải thu khác: 450 triệu

3.3.2.5. Bút toán khoá sổ kết chuyển lãi/lỗ

Sự cần thiết các bút toán khoá sổ (kết chuyển): Doanh thu và chi phí phát sinh trong kỳ có tác động làm tăng, giảm đến vốn chủ sở hữu. Tuy nhiên những khoản này trong kỳ lại được phản ánh vào các tài khoản doanh thu và chi phí thay vì phản ánh vào tài khoản vốn chủ sở hữu. Vì vậy, cuối kỳ để xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ và kết chuyển kết quả này vào vốn chủ sở hữu cần thực các bút toán khoá sổ trên các tài khoản phản ánh thu nhập và chi phí.

Các bút toán khoá sổ (kết chuyển) gồm:

- Kết chuyển tất cả các khoản thu nhập từ các tài khoản phản ánh thu nhập sang tài khoản Xác định kết quả kinh doanh.

- Kết chuyển các khoản chi phí từ các tài khoản phản ánh chi phí sang tài khoản Xác định kết quả kinh doanh.

- Kết chuyển Lãi/Lỗ từ tài khoản Xác định kết quả kinh doanh sang tài khoản Lợi nhuận chưa phân phối (LNCPP).

Các loại bút toán khoá sổ

Bút toán khoá sổ/kết chuyển	Loại tài khoản	
	Ghi Nợ	Ghi Có
1. Kết chuyển thu nhập	Thu nhập	Xác định KQKD
2. Kết chuyển chi phí	Xác định KQKD	Chi phí
3. Kết chuyển Lãi	Xác định KQKD	LNCPP
4. Kết chuyển Lỗ	LNCPP	Xác định KQKD

Các tài khoản thu nhập gồm: Doanh thu bán hàng; Doanh thu hoạt động tài chính; Thu nhập khác.

⇒ Theo hệ thống tài khoản kế toán hiện hành:

511 - Doanh thu bán hàng

515 - Doanh thu hoạt động tài chính

711 - Thu nhập hoạt động khác

Doanh thu bán hàng: Là những lợi ích kinh tế thu được từ bán hàng và cung cấp dịch vụ trong kỳ từ hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp và được tính theo giá bán. Doanh thu bán hàng bao gồm doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ ra bên ngoài; Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ nội bộ. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ bao gồm cả doanh thu hoạt động kinh doanh bất động sản.

Tài khoản *Doanh thu bán hàng* (511)

Các khoản làm giảm doanh thu bán hàng Kết chuyển doanh thu thuần	Phát sinh Doanh thu bán hàng

Tài khoản này không có số dư

Doanh thu hoạt động tài chính: Tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được từ hoạt động tài chính hoặc kinh doanh về vốn trong kỳ kế toán. Gồm tiền lãi như lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn, thu lãi

bán hàng trả góp, lãi đầu tư trái phiếu, tín phiếu,...; cổ tức và lợi nhuận được chia; lãi từ hoạt động đầu tư mua bán công cụ tài chính (chứng khoán...) ngắn hạn, dài hạn; chênh lệch lãi do mua bán ngoại tệ, khoản lãi chênh lệch tỷ giá ngoại tệ; Chiết khấu thanh toán được hưởng do mua vật tư, hàng hoá, dịch vụ, TSCĐ; thu nhập khác liên quan đến hoạt động tài chính.

Tài khoản *Doanh thu hoạt động tài chính* (515)

Các khoản làm giảm doanh thu hoạt động tài chính Kết chuyển doanh thu hoạt động tài chính	Phát sinh Doanh thu hoạt động tài chính

Tài khoản này không có số dư

Thu nhập hoạt động khác: Là các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ mà không phải là doanh thu kể trên. Thu nhập khác được tạo ra từ các hoạt động khác ngoài hoạt động kinh doanh thông thường và hoạt động tài chính của doanh nghiệp.

Chẳng hạn thu nhập từ thanh lý TSCĐ, thu nhập từ phạt hợp đồng kinh tế của khách hàng ...

Tài khoản *Thu nhập hoạt động khác* (711)

Các khoản làm giảm thu nhập khác Kết chuyển thu nhập	Phát sinh thu nhập khác

Tài khoản này không có số dư

Các tài khoản chi phí gồm: Giá vốn hàng bán; chi phí quản lý doanh nghiệp; chi phí bán hàng; chi phí hoạt động tài chính; chi phí khác.

Theo hệ thống tài khoản kế toán hiện hành:

632 - Giá vốn hàng bán

642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

641 - Chi phí bán hàng

635 - Chi phí hoạt động tài chính

811 - Chi phí hoạt động khác

Giá vốn hàng bán: Trị giá vốn của lượng hàng hóa hoặc dịch vụ đã được tiêu thụ trong kỳ. Đây là khoản mục chi phí chính và trực tiếp tạo doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Tài khoản *Giá vốn hàng bán* (632)

Giá vốn hàng bán trong kỳ	Các khoản làm giảm giá vốn hàng bán Kết chuyển giá vốn hàng bán

Tài khoản này không có số dư

Chi phí quản lý doanh nghiệp: Là các chi phí liên quan đến hoạt động quản lý kinh doanh, quản lý hành chính và quản lý điều hành chung toàn doanh nghiệp như chi phí nhân viên quản lý, chi phí vật liệu, chi phí dụng cụ, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí dự phòng, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí bằng tiền khác.

Tài khoản *Chi phí quản lý doanh nghiệp* (642)

Chi phí QLDN trong kỳ	Các khoản làm chi phí QLDN Kết chuyển chi phí QLDN

Tài khoản này không có số dư

Chi phí bán hàng: Là toàn bộ các chi phí phát sinh trong quá trình bán sản phẩm, hàng hóa và cung cấp dịch vụ như chi phí nhân viên bán hàng, chi phí vật liệu, bao bì, chi phí dụng cụ, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí bảo hành sản phẩm, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí bằng tiền khác.

Tài khoản *Chi phí bán hàng* (641)

Chi phí bán hàng trong kỳ	Các khoản làm chi phí bán hàng Kết chuyển chi phí bán hàng

Tài khoản này không có số dư

Chi phí hoạt động tài chính: Chi phí liên quan đến các hoạt động về vốn, đầu tư tài chính và các nghiệp vụ mang tính chất tài chính như chi phí liên quan đến đầu tư công cụ tài chính, đầu tư vào công ty con, góp vốn liên doanh, liên kết; chi phí cho vay vốn; chi phí mua bán ngoại tệ; chi phí lãi vay vốn kinh doanh; xhiết khấu thanh toán khi bán san phẩm, hàng hoá, cung cấplao vụ, dịch vụ; chênh lệch lỗ khi mua bán ngoại tệ, lỗ chênh lệch ngoại tệ; Trích lập dự phòng giảm giá đầu tư tài chính ngắn, dài hạn; chi phí khác liên quan đến hoạt động tài chính.

Tài khoản *Chi phí hoạt động tài chính* (635)

Chi phí hoạt động tài chính trong kỳ	Các khoản làm giảm chi phí hoạt động tài chính Kết chuyển chi phí hoạt động tài chính

Tài khoản này không có số dư

Chi phí hoạt động khác: Là các khoản chi phí của các hoạt động ngoài hoạt động sản xuất kinh doanh tạo ra doanh thu của doanh nghiệp; khoản lỗ do các sự kiện hay các giao dịch riêng biệt với hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp tạo ra; những khoản chi phí tài chính bị bỏ sót, bỏ quên từ năm trước.

Tài khoản *Chi phí hoạt động khác* (811)

Chi phí hoạt động khác trong kỳ	Các khoản làm giảm chi phí hoạt động khác Kết chuyển chi phí hoạt động khác

Tài khoản này không có số dư

Tài khoản Xác định kết quả kinh doanh: Là tài khoản tạm thời được sử dụng để kết chuyển nhằm so sánh giữa thu nhập và chi phí phát sinh trong kỳ nhằm xác định lãi (lỗ) của hoạt động kinh doanh trong kỳ

Tài khoản Xác định KQKD (911)

Kết chuyển chi phí trong kỳ Kết chuyển Lãi trong kỳ	Kết chuyển thu nhập trong kỳ Kết chuyển Lỗ trong kỳ

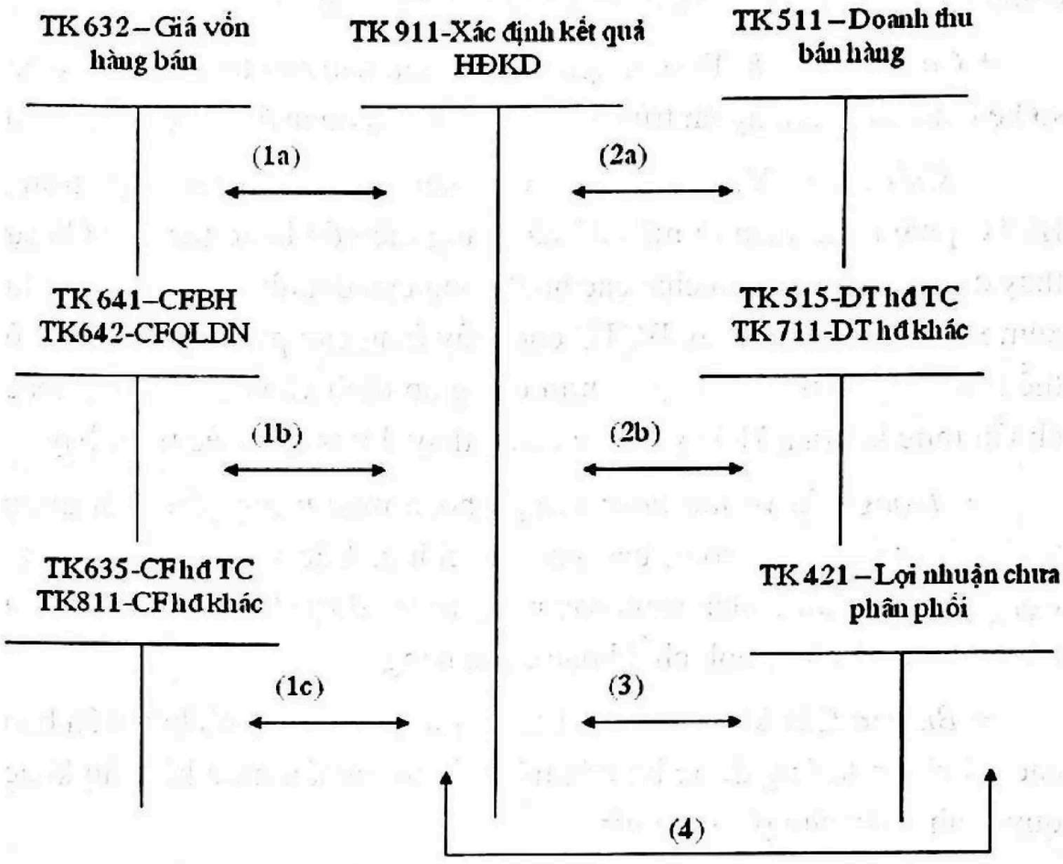
Tài khoản này không có số dư

3.4. Lập và trình bày các báo cáo tài chính

3.4.1. Mục đích, nguyên tắc và nguồn tài liệu lập BCTC

Mục đích: Thông tin về các giao dịch kinh tế có thể được cung cấp bởi hệ thống chứng từ kế toán, sổ kế toán nhưng những thông tin này vẫn rời rạc chưa có tính tổng quát cao về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh... Chính vì vậy, mục đích của việc lập BCTC là cung cấp các thông tin về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và các luồng tiền của một doanh nghiệp một cách khái quát nhằm đáp ứng cho nhu cầu hữu ích của số đông những người sử dụng BCTC để đưa ra các quyết định kinh tế.

Sơ đồ kế toán xác định kết quả kinh doanh



Giải thích sơ đồ:

(1a) Kết chuyển giá vốn hàng bán

(1b) Kết chuyển chi phí bán hàng, chi phí QLDN

(1c) Kết chuyển chi phí hoạt động tài chính, chi phí hoạt động khác, chi phí thuế TNDN

(2a) Kết chuyển doanh thu bán hàng

(2b) Kết chuyển doanh thu hoạt động tài chính, thu nhập khác

(3) Kết chuyển lỗ

(4) Kết chuyển lãi

Nguyên tắc: Theo VAS 21 - Trình bày BCTC, việc lập và trình bày BCTC phải tuân thủ các nguyên tắc sau:

+ *Hoạt động liên tục:* Khi lập và trình bày BCTC, người đứng đầu DN phải đánh giá và xác nhận về giả định hoạt động liên tục của DN

mình. Nếu có dấu hiệu không đảm bảo được giả định này => phải điều chỉnh báo cáo tài chính và có thuyết minh rõ ràng.

+ *Cơ sở dồn tích:* Doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính theo cơ sở kế toán dồn tích, ngoại trừ các thông tin liên quan đến các luồng tiền

+ *Nhất quán:* Việc trình bày và phân loại các khoản mục trong BCTC phải nhất quán từ niên độ này sang niên độ khác trừ khi: Có sự thay đổi đáng kể về bản chất các hoạt động của doanh nghiệp; hoặc khi xem xét lại việc trình bày BCTC cho thấy rằng cần phải thay đổi để có thể trình bày một cách hợp lý hơn các giao dịch và các sự kiện; hoặc chuẩn mực kế toán khác yêu cầu có sự thay đổi trong việc trình bày.

+ *Trọng yếu và tập hợp:* Từng khoản mục trọng yếu phải được trình bày riêng biệt trong báo cáo tài chính. Các khoản mục không trọng yếu thì không phải trình bày riêng rẽ mà được tập hợp vào những khoản mục có cùng tính chất hoặc chức năng.

+ *Bù trừ:* Các khoản mục tài sản và nợ phải trả trình bày trên báo cáo tài chính không được bù trừ, trừ khi một chuẩn mực kế toán khác quy định hoặc cho phép bù trừ.

+ *Có thể so sánh:* Các thông tin bằng số liệu trong báo cáo tài chính nhằm để so sánh giữa các kỳ kế toán phải được trình bày tương ứng với các thông tin bằng số liệu trong báo cáo tài chính của kỳ trước. Các thông tin so sánh cần phải bao gồm cả các thông tin diễn giải bằng lời, nếu điều này là cần thiết giúp cho những người sử dụng hiểu rõ được báo cáo tài chính của kỳ hiện tại.

Các loại báo cáo tài chính cơ bản: Theo VAS 21 - Trình bày BCTC, các BCTC cơ bản mà doanh nghiệp cần phải lập gồm:

+ Bảng cân đối kế toán (BCĐKT)

+ Báo cáo kết quả kinh doanh (BCKQKD)

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

+ Thuyết minh báo cáo tài chính

Cơ sở số liệu để lập Báo cáo tài chính: Để lập BCTC có thể sử dụng nhiều tài liệu như bảng cân đối tài khoản, BCĐKT năm trước,

các sổ cái tài khoản. Thông thường sau khi thực hiện các bút toán điều chỉnh và bút toán khoá sổ kế toán sẽ lập bảng cân đối tài khoản để kiểm tra số liệu và sử dụng số liệu đó để lập BCTC.

3.4.2. Bảng cân đối kế toán

Khái niệm: Là BCTC tổng hợp phản ánh một cách khái quát về tình hình tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu của đơn vị kế toán tại một thời điểm nhất định.

Như vậy, BCĐKT là một báo cáo tóm tắt vị thế tài chính của công ty tại một thời điểm nhất định. Sử dụng BCĐKT có thể trả lời các câu hỏi như các nguồn lực của công ty là gì? Những nghĩa vụ hiện tại của công ty là gì? Tài sản ròng sau khi thực hiện các nghĩa vụ của công ty là bao nhiêu? ... Tuy nhiên BCĐKT cũng có những hạn chế như tài sản được ghi nhận theo giá gốc và chỉ ghi nhận những tài sản có thể đo lường bằng thước đo tiền tệ.

Sử dụng bảng cân đối tài khoản để lập BCTC

Tên (số hiệu) tài khoản	SD đầu kỳ		Số phát sinh trong kỳ		SD cuối kỳ	
	Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
A	1	2	3	4	5	6
Các TK TS – nhóm 1,2 => bảng CĐKT – Phần TS						
Các TK NV – nhóm 3,4 => bảng CĐKT – Phần NV						
Các TK TN -CF – nhóm 5,6,7,8 => BCKQHĐKD						
Tổng số	A	A	B	B	C	C

Nội dung và hình thức: BCĐKT gồm các chỉ tiêu tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu trong đó tài sản, nợ phải trả được trình bày theo khả năng thanh khoản.

Tài sản được phân thành 2 nhóm: Tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn

Theo VAS 21 - Trình bày BCTC, tài sản ngắn hạn là những tài sản:

⇒ Được dự tính để bán hoặc sử dụng trong khuôn khổ của chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc

⇒ Được nắm giữ chủ yếu cho mục đích thương mại hoặc cho mục đích ngắn hạn và

⇒ Dự kiến thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ; hoặc

⇒ Là tiền hoặc tài sản tương đương tiền mà việc sử dụng không gặp một hạn chế nào.

Theo VAS 21 - Trình bày BCTC, tài sản ngắn hạn gồm 5 nhóm:

⇒ Tiền và các khoản tương đương tiền

⇒ Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn

⇒ Các khoản phải thu

⇒ Hàng tồn kho

⇒ Tài sản ngắn hạn khác

Tất cả các tài sản khác ngoài tài sản ngắn hạn được xếp vào loại tài sản dài hạn. Các tài sản dài hạn cho thấy năng lực sản xuất và khả năng tạo luồng tiền và tạo thu nhập về dài hạn của doanh nghiệp.

Theo VAS 21 - Trình bày BCTC, tài sản dài hạn gồm 5 nhóm:

Các khoản đầu tư tài chính dài hạn

⇒ Các khoản phải thu dài hạn

⇒ TSCĐ

⇒ Bất động sản đầu tư

⇒ Tài sản dài hạn khác

Nợ phải trả được phân thành 2 nhóm: Nợ phải trả ngắn hạn và nợ phải trả dài hạn

Theo VAS 21 - Trình bày BCTC, nợ ngắn hạn là khoản nợ:

⇒ Được dự kiến thanh toán trong một chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc

⇒ Được thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

Tất cả các khoản nợ phải trả ngoài nợ phải trả ngắn hạn là nợ phải trả dài hạn

Bảng cân đối kế toán dạng khái quát

A. TÀI SẢN NGẮN HẠN I . Tiền và tương đương tiền II. Đầu tư tài chính ngắn hạn III. Các khoản phải thu IV. Hàng tồn kho V. Tài sản ngắn hạn khác	**A. NỢ PHẢI TRẢ** I. Nợ phải trả ngắn hạn II. Nợ phải trả dài hạn
B. TÀI SẢN DÀI HẠN I. Các khoản phải thu dài hạn II. Tài sản cố định III. Bất động sản đầu tư IV. Đầu tư tài chính dài hạn V. Các tài sản dài hạn khác	**B. VỐN CHỦ SỞ HỮU**
Tổng tài sản = Tổng nguồn vốn	

Mẫu BCĐKT theo Thông tư 200/2014/TT-BTC được trình bày đầy đủ ở *phụ lục 3.1*

Phương pháp lập BCĐKT

Cột số đầu năm: Là số liệu ở cột số cuối kỳ trên BCĐKT năm trước theo từng chỉ tiêu tương ứng.

Cột số cuối kỳ: Là số dư các tài khoản trong kỳ sau khi đã thực hiện bút toán khoá sổ cuối kỳ, cụ thể:

⇒ Các tài khoản có số dư nợ được trình bày bên tài sản trên các chỉ tiêu tương ứng ngoại trừ một số trường hợp đặc biệt.

⇒ Các tài khoản có số dư có được trình bày bên nguồn vốn trên các chỉ tiêu tương ứng ngoại trừ một số trường hợp đặc biệt.

⇒ Các trường hợp đặc biệt như tài khoản điều chỉnh giảm tài sản

luôn có số dư có nhưng vẫn được trình bày bên tài sản với số liệu ghi âm (tài khoản hao mòn TSCĐ, tài khoản dự phòng phải thu khó đòi, tài khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho...); Tài khoản điều chỉnh nguồn vốn trường hợp có số dư nợ vẫn được trình bày bên nguồn vốn với số liệu ghi âm (tài khoản chênh lệch đánh giá lại tài sản, tài khoản lợi nhuận chưa phân phối...).

3.4.3. Báo cáo kết quả kinh doanh

Khái niệm: Là BCTC tổng hợp phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh, tình hình thu nhập, chi phí, lãi/lỗ trong một kỳ kế toán nhất định.

Sử dụng BCKQKD cho phép đánh giá hiệu quả hoạt động và khả năng sinh lời của doanh nghiệp theo từng hoạt động từ đó cung cấp thông tin quan trọng để phân tích triển vọng kinh doanh trong hiện tại và tương lai...

Nội dung, hình thức: BCKQKD gồm các chỉ tiêu thu nhập, chi phí và kết quả theo từng hoạt động của doanh nghiệp.

+ Hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ: Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ; các khoản giảm trừ doanh thu; doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ; giá vốn hàng bán; lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ.

+ Hoạt động tài chính: Doanh thu hoạt động tài chính; chi phí tài chính

+ Hoạt động khác: Thu nhập khác; chi phí khác; lợi nhuận khác

BCKQKD gồm các chỉ tiêu phản ánh chi phí và kết quả chung của doanh nghiệp: chi phí bán hàng; chi phí QLDN; lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh; tổng lợi nhuận kế toán trước thuế; chi phí thuế TNDN hiện hành; chi phí thuế TNDN hoãn lại; lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp; lãi cơ bản trên cổ phiếu.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

CHỈ TIÊU	Năm nay	Năm trước
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ 2. Các khoản giảm trừ doanh thu 3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 - 02) 4. Giá vốn hàng bán 5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11) 6. Doanh thu hoạt động tài chính 7. Chi phí tài chính - *Trong đó:* Chi phí lãi vay		
8. Chi phí bán hàng 9. Chi phí quản lý doanh nghiệp 10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (24 + 25)} 11. Thu nhập khác 12. Chi phí khác 13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32) 14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40) 15. Chi phí thuế TNDN hiện hành 16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại 17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60 = 50 - 51 - 52) 18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)		

Mẫu BCKQKD theo Thông tư 200/2014/TT-BTC được trình bày đầy đủ ở *phụ lục 3.2*

Phương pháp lập BCKQKD

Cột năm trước: Là số liệu ở cột năm nay trên BCKQKD năm trước theo từng chỉ tiêu tương ứng.

Cột năm nay: Cụ thể từng chỉ tiêu được tính như sau:

(1) Số phát sinh Có tài khoản doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ - TK 511

(2) Số phát sinh Nợ tài khoản doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ - TK 511 đối ứng có tài khoản giảm trừ doanh thu - TK 521

(3) = (1) - (2)

(4) Phát sinh có tài khoản giá vốn hàng bán - TK 632 đối ứng với bên Nợ tài khoản xác định kết quả kinh doanh

(5) = (3) - (4)

(6) Phát sinh nợ tài khoản doanh thu hoạt động tài chính - TK 515 đối ứng bên có tài khoản xác định kết quả kinh doanh

(7) Phát sinh có tài khoản chi phí hoạt động tài chính - TK 635 đối ứng bên nợ tài khoản xác định kết quả kinh doanh

(8) Phát sinh có tài khoản chi phí bán hàng - TK 641 đối ứng bên nợ tài khoản xác định kết quả kinh doanh

(9) Phát sinh có tài khoản chi phí QLDN - TK 642 đối ứng bên nợ tài khoản xác định kết quả kinh doanh

(10) = (5) + (6) - (7) -(8) -(9)

(11) Phát sinh nợ tài khoản thu nhập khác - TK 711 đối ứng bên có tài khoản xác định kết quả kinh doanh

(12) Phát sinh nợ tài khoản chi phí khác - TK 811 đối ứng bên có tài khoản xác định kết quả kinh doanh

(13) = (11) - (12)

(14) = (10)+ (13)

(15) Phát sinh có tài khoản chi phí thuế thu nhập hiện hành - TK 8211 đối ứng bên nợ tài khoản xác định kết quả kinh doanh

(16) Phát sinh có tài khoản chi phí thuế thu nhập hoãn lại - TK 8212 đối ứng bên nợ tài khoản xác định kết quả kinh doanh

(17) = (14) - (15) - (16)

(18) Theo hướng dẫn chuẩn mực số 30 - Lãi trên cổ phiếu

3.4.4. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Khái niệm: Là báo cáo tài chính tổng hợp phản ánh các luồng tiền vào và ra khỏi doanh nghiệp trong kỳ báo cáo theo các nhóm luồng tiền từ hoạt động kinh doanh, luồng tiền từ hoạt động đầu tư, và luồng tiền từ hoạt động tài chính.

Sử dụng Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho phép trả lời các câu hỏi như công ty kiếm được tiền như thế nào? Công ty đã sử dụng tiền như thế nào? Khả năng thanh toán của doanh nghiệp như thế nào?...

Nội dung, hình thức: Báo cáo lưu chuyển tiền tệ gồm các chỉ tiêu phản ánh dòng tiền vào và ra theo từng hoạt động:

+ Hoạt động kinh doanh: Các hoạt động hàng ngày của công ty hay các hoạt động tạo doanh thu thông thường như luồng tiền vào chủ yếu từ bán hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ, luồng tiền ra chủ yếu trong hoạt động kinh doanh như mua hàng tồn kho hoặc chi trả cho các chi phí hoạt động.

+ Hoạt động đầu tư: Các hoạt động liên quan đến mua sắm, xây dựng, thanh lý, nhượng bán các tài sản dài hạn như tiền vào từ thanh lý TSCĐ, tiền ra từ hoạt động đầu tư tài chính.

+ Hoạt động tài chính: Các hoạt động tạo ra các thay đổi về quy mô và kết cấu của vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp như tiền chi ra để mua cổ phiếu quĩ, trả cổ tức, tiền vào từ phát hành cổ phiếu, nhận góp vốn.

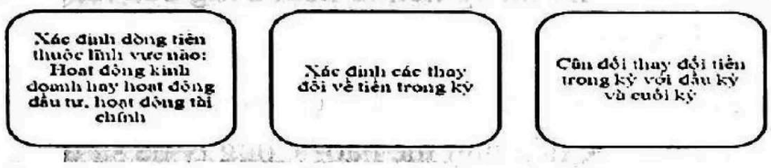
Báo cáo lưu chuyển tiền tệ sơ lược

CHỈ TIÊU	Năm nay	Năm trước
1. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh		
2. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư		
3. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính		
4. Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (= 1+2+3)		
5. Tiền và tương đương tiền đầu kỳ		
6. Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (= 4+6)		

Mẫu báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo Thông tư 200/2014/TT-BTC - được trình bày đầy đủ ở *phụ lục 3.3*

Phương pháp lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Các bước cơ bản để lập báo cáo lưu chuyển tiền:



Theo VAS 21- Trình bày BCTC thì riêng luồng tiền từ hoạt động kinh doanh được phép xác định và trình bày theo một trong hai phương pháp:

Phương pháp trực tiếp: Căn cứ vào các sổ kế toán để tổng hợp trực tiếp các luồng tiền vào, ra trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Phương pháp gián tiếp: Luồng tiền vào ra từ hoạt động kinh doanh được xác định bằng cách điều chỉnh lợi nhuận trước thuế TNDN khỏi ảnh hưởng của các khoản phi tiền tệ, những thay đổi của hàng tồn kho, khoản phải thu, phải trả...

3.4.5. Thuyết minh báo cáo tài chính

Khái niệm: Là một báo cáo tài chính nhằm cung cấp cho người sử dụng các thông tin về cơ sở để lập BCTC và các chính sách kế toán cụ thể được chọn và áp dụng đối với các giao dịch và sự kiện quan trọng, các thông tin chưa được trình bày trong BCTC khác.

Sử dụng thuyết minh BCTC cho phép trả lời các câu hỏi như công ty áp dụng các chính sách, chế độ kế toán nào? Những rủi ro chủ yếu mà công ty đang phải đối mặt như thế nào? ...

Nội dung, hình thức: Thuyết minh BCTC gồm các nội dung:

+ Tuyên bố về việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán;

+ Giải thích cơ sở đánh giá và chính sách kế toán được áp dụng;

+ Thông tin bổ sung cho mỗi khoản mục được trình bày trên mỗi BCTC;

+ Trình bày biến động của vốn chủ sở hữu;

+ Những thông tin khác;

Mẫu thuyết minh BCTC theo Thông tư 200/2014/TT-BTC được trình bày đầy đủ ở *phụ lục 3.4.*

Câu hỏi và bài tập chương 3

Bài 1: Giải thích các tình huống sau

a. Công ty A hoàn tất việc thực hiện dịch vụ tư vấn cho khách hàng vào tháng 8/N, 50% phí thu được trong tháng 8, còn 50% khách hàng sẽ trả vào tháng 10/N, doanh thu sẽ được ghi nhận vào tháng nào? Tại sao?

b. Hãng hàng không VN Airline thường bán vé cho khách trước khi thực hiện dịch vụ vận chuyển. Doanh thu của các công ty này nên được ghi nhận khi bán vé hay khi thực hiện dịch vụ vận chuyển?

c. Trong bán hàng trả góp, các hãng xe hơi nên ghi nhận doanh thu bán hàng ở kỳ giao hàng cho khách hay kỳ khách hàng đã thanh toán đủ tiền.

d. Kế toán của một cửa hàng mua bán xe máy đã trích khấu hao các thùng đựng rác bằng kim loại của cửa hàng có giá trị là 720.000đ trong 10 năm. Việc làm này đã vi phạm nguyên tắc nào.

e. Khi lập BCĐKT, số dư Nợ và dư Có của tài khoản phải thu khách hàng được bù trừ với nhau.

Bài 2: Trả lời Đúng, Sai và giải thích các nhận định sau:

a. Chi phí sản xuất sản phẩm chưa hoàn thành được trình bày trên BCKQKD

b. Chi phí trả trước được trình bày trên BCKQKD

c. Doanh thu chưa thực hiện được trình bày trên BCKQKD

d. Thuê cửa hàng trong nhiều kỳ trả tiền thuê sau, các kỳ chưa trả tiền không cần ghi nhận chi phí

e. Doanh thu được ghi nhận khi thu được tiền

f. Kế toán theo cơ sở dồn tích và theo cơ sở tiền qui định giống nhau trong ghi nhận doanh thu, chi phí

g. Mọi tài khoản có số dư Có đều được trình bày bên nguồn vốn của BCĐKT

Bài 3: Hãy chỉ ra sai sót trong các tình huống sau đây và đưa ra cách xử lý đúng, và cho biết tác động của các sai sót này đối với các BCTC của DN.

a. Trong tháng 2/N, kế toán của công ty Tiền Phong đã hạch toán khoản tiền nhận ứng trước 20 triệu của khách hàng K (về các giao dịch mà công ty sẽ cung cấp trong 3 tháng tới) vào doanh thu bán hàng của tháng 2/N.

b. Tháng 12/N, doanh nghiệp Y bán một số thành phẩm, khách hàng đã chấp nhận nhưng chưa thanh toán mà sẽ thanh toán vào tháng 2/N+1. Doanh nghiệp Y không ghi nhận doanh thu vào tháng 12/N vì chưa nhận được tiền hàng.

c. Tháng 1/N, cửa hàng kinh doanh máy tính Việt Anh ký hợp đồng thuê một cửa hàng trong 6 tháng trả tiền ngay là 90 triệu, Kế toán đã hạch toán toàn bộ 90 triệu vào chi phí của tháng 1/N.

d. Tháng 2/N công ty Z mua một TSCĐ về đưa vào sử dụng ngay, nhưng do người bán cho nợ đến tháng 4/N nên công ty chưa hạch toán nghiệp vụ mua TSCĐ và chưa trích khấu hao trong tháng.

Bài 4: Công ty dịch vụ an ninh thực hiện điều chỉnh vào cuối tháng. Ngày 30/11, các bút toán điều chỉnh được thực hiện để ghi nhận:

a. Chi phí khấu hao trong tháng 11
b. Chi phí lãi vay trong tháng 11
c. Khoản doanh thu kiếm được trong tháng 11 nhưng chưa phát hành hoá đơn đòi tiền khách hàng
d. Phân bổ tiền bảo hiểm trả trước của công ty phải nộp trong tháng 11
e. Phân bổ khoản doanh thu nhận trước từ khách hàng

Yêu cầu: Hãy chỉ ra những ảnh hưởng của mỗi bút toán điều chỉnh lên các khoản mục chính trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh

doanh và Bảng cân đối kế toán như doanh thu, chi phí, tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu.

Bài 5.Công ty Sunday Horses là một công ty quản lý trường đua ngựa. Trong mỗi nghiệp vụ phát sinh sau sẽ có 1 bút toán được ghi nhận (nếu có). Yêu cầu thực hiện bút toán điều chỉnh vào ngày 31/05.

a. Ngày 01/05 vay ngân hàng $300,000, lãi suất 12%/năm, kỳ hạn 3 tháng, trả lãi sau.

b. 01/05 trả tiền thuê cho 6 tháng, bắt đầu từ 01 tháng 05 với giá $30,000/tháng.

c. 02/05, bán vé cho các trận đua ngựa được tổ chức trong tháng 5, tháng 6 và tháng 7 thu được $910,000 bằng tiền mặt. Lịch đấu bao gồm 70 ngày đua: 20 ngày trong tháng 5, 25 ngày trong tháng 6, 25 ngày trong tháng 7.

d. 04/05, ký kết một thoả thuận với Snack-bars, cho phép công ty này có thể bán đồ ăn nhẹ trong trường đua, đổi lại công ty sẽ hưởng 10% trên tổng giá trị hoá đơn bán hàng của Snack-bars.

e. 06/05, lên kế hoạch cho 20 ngày đua trong tháng 05 và 10 ngày đua đầu tiên trong tháng 06, và thanh toán trước cho một số khoản chi phục vụ cho các trận đấu này hết $12,000.

f. 31/05, Snack-bars thông báo rằng tổng trị giá hoá đơn bán hàng của họ là $165,000 và 10% phải trả cho Sunday Horses sẽ chuyển vào ngày 10/06.

Phụ lục 3.1: Bảng cân đối kế toán

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

(Ban hành kèm theo Thông tư số 200 ngày 22 tháng 12 năm 2014 của Bộ Tài chính)

Tại ngày ... tháng ... năm ...(1)

(Áp dụng cho doanh nghiệp đáp ứng giả định hoạt động liên tục)

Đơn vị :.....

TÀI SẢN	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm (3)	Số đầu năm (3)
1	2	3	4	5
a - Tài sản ngắn hạn	**100**			
I. Tiền và các khoản tương đương tiền	**110**			
1. Tiền	111			
2. Các khoản tương đương tiền	112			
II. Đầu tư tài chính ngắn hạn	**120**			
1. Chứng khoán kinh doanh	121			
2. Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh (*)	122		(...)	(...)
3. Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn	123			
III. Các khoản phải thu ngắn hạn	**130**			
1. Phải thu ngắn hạn của khách hàng	131			
2. Trả trước cho người bán ngắn hạn	132			
3. Phải thu nội bộ ngắn hạn	133			
4. Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	134			
5. Phải thu về cho vay ngắn hạn	135			
6. Phải thu ngắn hạn khác	136			
7. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (*)	137			

8. Tài sản thiếu chờ xử lý	139			
IV. Hàng tồn kho	**140**			
1. Hàng tồn kho	141			
2. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (*)	149		(...)	(...)
V. Tài sản ngắn hạn khác	**150**			
1. Chi phí trả trước ngắn hạn	151			
2. Thuế GTGT được khấu trừ	152			
3. Thuế và các khoản khác phải thu Nhà nước	153			
4. Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ	154			
5. Tài sản ngắn hạn khác	155			
B - TÀI SẢN DÀI HẠN	**200**			
I. Các khoản phải thu dài hạn	**210**			
1. Phải thu dài hạn của khách hàng	211			
2. Trả trước cho người bán dài hạn	212			
3. Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc	213			
4. Phải thu nội bộ dài hạn	214			
5. Phải thu về cho vay dài hạn	215			
6. Phải thu dài hạn khác	216			
7. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi (*)	219		(...)	(...)
II. Tài sản cố định	**220**			
1. Tài sản cố định hữu hình	221			
- Nguyên giá	222			
- Giá trị hao mòn luỹ kế (*)	223		(...)	(...)
2. Tài sản cố định thuê tài chính	224			
- Nguyên giá	225			
- Giá trị hao mòn luỹ kế (*)	226		(...)	(...)

3. Tài sản cố định vô hình	227			
- Nguyên giá	228			
- Giá trị hao mòn luỹ kế (*)	229		(...)	(...)
III. Bất động sản đầu tư	**230**			
- Nguyên giá	231			
- Giá trị hao mòn luỹ kế (*)	232		(...)	(...)
IV. Tài sản dở dang dài hạn 1. Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn 2. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	**240** 241 242			
V. Đầu tư tài chính dài hạn	**250**			
1. Đầu tư vào công ty con	251			
2. Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết	252			
3. Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác 4. Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn (*)	253 254			
5. Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn	255		(...)	(...)
VI. Tài sản dài hạn khác	**260**			
1. Chi phí trả trước dài hạn	261			
2. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	262			
3. Thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn	263			
4. Tài sản dài hạn khác	268			
tổng cộng tài sản (270 = 100 + 200)	**270**			
C - nợ phải trả	**300**			
I. Nợ ngắn hạn	**310**			
1. Phải trả người bán ngắn hạn	311			
2. Người mua trả tiền trước ngắn hạn	312			
3. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	313			
4. Phải trả người lao động	314			
5. Chi phí phải trả ngắn hạn	315			

6. Phải trả nội bộ ngắn hạn	316			
7. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	317			
8. Doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn	318			
9. Phải trả ngắn hạn khác	319			
10. Vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn	320			
11. Dự phòng phải trả ngắn hạn	321			
12. Quỹ khen thưởng, phúc lợi	322			
13. Quỹ bình ổn giá	323			
14. Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ	324			
II. Nợ dài hạn	**330**			
1. Phải trả người bán dài hạn	331			
2. Người mua trả tiền trước dài hạn	332			
3. Chi phí phải trả dài hạn	333			
4. Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh	334			
5. Phải trả nội bộ dài hạn	335			
6. Doanh thu chưa thực hiện dài hạn	336			
7. Phải trả dài hạn khác	337			
8. Vay và nợ thuê tài chính dài hạn	338			
9. Trái phiếu chuyển đổi	339			
10. Cổ phiếu ưu đãi	340			
11. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	341			
12. Dự phòng phải trả dài hạn	342			
13. Quỹ phát triển khoa học và công nghệ	343			
D - VỐN CHỦ SỞ HỮU	**400**			
I. Vốn chủ sở hữu	**410**			
1. Vốn góp của chủ sở hữu - Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết - Cổ phiếu ưu đãi	411 411a 411b			

2. Thặng dư vốn cổ phần	412			
3. Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu	413			
4. Vốn khác của chủ sở hữu	414			
5. Cổ phiếu quỹ (*)	415		(...)	(...)
6. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	416			
7. Chênh lệch tỷ giá hối đoái	417			
8. Quỹ đầu tư phát triển	418			
9. Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp	419			
10. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	420			
11. Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối - LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước - LNST chưa phân phối kỳ này	421 421a 421b			
12. Nguồn vốn đầu tư XDCB	422			
II. Nguồn kinh phí và quỹ khác	**430**			
1. Nguồn kinh phí	431			
2. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	432			
Tổng cộng nguồn vốn (440 = 300 + 400)	**440**			

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	*(Ký, họ tên)*	*(Ký, họ tên, đóng dấu)*

- Số chứng chỉ hành nghề;
- Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán

Phụ lục 3.2. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Đơn vị báo cáo:... **Mẫu số B 02 - DN**

Địa chỉ:..... *(Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)*

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Năm.....

Đơn vị tính:.....

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	**01**			
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	**02**			
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10= 01-02)	**10**			
4. Giá vốn hàng bán	**11**			
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20=10 - 11)	**20**			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	**21**			
7. Chi phí tài chính	**22**			
- *Trong đó:* Chi phí lãi vay	**23**			
8. Chi phí bán hàng	**25**			
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	**26**			
10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (25 + 26)}	**30**			
11. Thu nhập khác	**31**			
12. Chi phí khác	**32**			
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	**40**			
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)	**50**			
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	**51**			
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	**52**			

17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60=50 - 51 - 52)	**60**			
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	**70**			
19. Lãi suy giảm trên cổ phiếu (*)	**71**			

(*) Chỉ áp dụng tại công ty cổ phần

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	*(Ký, họ tên)*	*(Ký, họ tên, đóng dấu)*
- Số chứng chỉ hành nghề; - Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán		

Phụ lục 3.3.Báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm

Đơn vị báo cáo:..... **Mẫu số B 03 - DN**

Địa chỉ:..... (Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

(Theo phương pháp trực tiếp) (*)

Năm....

Đơn vị tính: .....

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh				
1. Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác	01			
2. Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ	02			
3. Tiền chi trả cho người lao động	03			
4. Tiền lãi vay đã trả	04			
5. Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp	05			
6. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	06			
7. Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	07			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	***20***			
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư				
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21			
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22			
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23			
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24			
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25			

6.Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26			
7.Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	***30***			
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính				
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31			
2. Tiền trả lại vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếucủa doanh nghiệp đã phát hành	32			
3. Tiền thu từ đi vay	33			
4. Tiền trả nợ gốc vay	34			
5. Tiền trả nợ gốc thuê tài chính	35			
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	***40***			
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (50 = 20+30+40)	**50**			
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	**60**			
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61			
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (70 = 50+60+61)	**70**			

Ghi chú: Các chỉ tiêu không có số liệu thì doanh nghiệp không phải trình bày nhưng không được đánh lại "Mã số" chỉ tiêu

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	*(Ký, họ tên)*	*(Ký, họ tên, đóng dấu)*

- Số chứng chỉ hành nghề;
- Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán

Đơn vị báo cáo:..... **Mẫu số B 03 - DN**

Địa chỉ:..... (Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

(Theo phương pháp gián tiếp) (*)

Năm....

Đơn vị tính: .....

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh				
1. Lợi nhuận trước thuế	01			
2. Điều chỉnh cho các khoản				
- Khấu hao TSCĐ và BĐSĐT	02			
- Các khoản dự phòng	03			
- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ	04			
- Lãi, lỗ từ hoạt động đầu tư	05			
- Chi phí lãi vay - Các khoản điều chỉnh khác	06 07			
3. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh trước thay đổi vốn lưu động	08			
- Tăng, giảm các khoản phải thu	09			
- Tăng, giảm hàng tồn kho	10			
- Tăng, giảm các khoản phải trả (Không kể lãi vay phải trả, thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp)	11			
- Tăng, giảm chi phí trả trước	12			
- Tăng, giảm chứng khoán kinh doanh	13			
- Tiền lãi vay đã trả	14			
- Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp	15			

- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	16			
- Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	17			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	***20***			
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư				
1.Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21			
2.Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22			
3.Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23			
4.Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24			
5.Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25			
6.Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26			
7.Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	***30***			
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính				
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31			
2. Tiền trả lại vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32			
3. Tiền thu từ đi vay	33			
4. Tiền trả nợ gốc vay	34			
5. Tiền trả nợ gốc thuê tài chính	35			
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	***40***			
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (50 = 20+30+40)	**50**			

Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	**60**			
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61			
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (70 = 50+60+61)	**70**			

Ghi chú: Các chỉ tiêu không có số liệu thì doanh nghiệp không phải trình bày nhưng không được đánh lại "Mã số chỉ tiêu".

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	*(Ký, họ tên)*	*(Ký, họ tên, đóng dấu)*

- Số chứng chỉ hành nghề;
- Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán

Phụ lục 3.3 Bản thuyết minh Báo cáo tài chính năm của doanh nghiệp hoạt động liên tục

Đơn vị báo cáo:..... **Mẫu số B 09 - DN**

Địa chỉ:..... (Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

BẢN THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Năm ....(1)

I. Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp

1. Hình thức sở hữu vốn.

2. Lĩnh vực kinh doanh.

3. Ngành nghề kinh doanh.

4. Chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường.

5. Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp trong năm tài chính có ảnh hưởng đến Báo cáo tài chính.

6. Cấu trúc doanh nghiệp

- Danh sách các công ty con;

- Danh sách các công ty liên doanh, liên kết;

- Danh sách các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc.

7. Tuyên bố về khả năng so sánh thông tin trên Báo cáo tài chính (có so sánh được hay không, nếu không so sánh được phải nêu rõ lý do như vì chuyển đổi hình thức sở hữu, chia tách, sáp nhập, nêu độ dài về kỳ so sánh...)

II. Kỳ kế toán, đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán

1. Kỳ kế toán năm (bắt đầu từ ngày..../..../.... kết thúc vào ngày ..../..../...).

2. Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán. Trường hợp có sự thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán so với năm trước, giải trình rõ lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi.

III. Chuẩn mực và Chế độ kế toán áp dụng

1. Chế độ kế toán áp dụng

2. Tuyên bố về việc tuân thủ Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán

IV. Các chính sách kế toán áp dụng (trong trường hợp doanh nghiệp hoạt động liên tục)

1. Nguyên tắc chuyển đổi Báo cáo tài chính lập bằng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam (Trường hợp đồng tiền ghi sổ kế toán khác với Đồng Việt Nam); Ảnh hưởng (nếu có) do việc chuyển đổi Báo cáo tài chính từ đồng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam.

2. Các loại tỷ giá hối đoái áp dụng trong kế toán.

3. Nguyên tắc xác định lãi suất thực tế (lãi suất hiệu lực) dùng để chiết khấu dòng tiền.

4. Nguyên tắc ghi nhận các khoản tiền và các khoản tương đương tiền.

5. Nguyên tắc kế toán các khoản đầu tư tài chính

a) Chứng khoán kinh doanh;

b) Các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn;

c) Các khoản cho vay;

d) Đầu tư vào công ty con; công ty liên doanh, liên kết;

đ) Đầu tư vào công cụ vốn của đơn vị khác;

e) Các phương pháp kế toán đối với các giao dịch khác liên quan đến đầu tư tài chính.

6. Nguyên tắc kế toán nợ phải thu

7. Nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho:

- Nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho;

- Phương pháp tính giá trị hàng tồn kho;

- Phương pháp hạch toán hàng tồn kho;

- Phương pháp lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

8. Nguyên tắc ghi nhận và các khấu hao TSCĐ, TSCĐ thuê tài chính, bất động sản đầu tư:

9. Nguyên tắc kế toán các hợp đồng hợp tác kinh doanh.

10. Nguyên tắc kế toán thuế TNDN hoãn lại.

11. Nguyên tắc kế toán chi phí trả trước.

12. Nguyên tắc kế toán nợ phải trả.

13. Nguyên tắc ghi nhận vay và nợ phải trả thuê tài chính.

14. Nguyên tắc ghi nhận và vốn hóa các khoản chi phí đi vay.

15. Nguyên tắc ghi nhận chi phí phải trả.

16. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận các khoản dự phòng phải trả.

17. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu chưa thực hiện.

18. Nguyên tắc ghi nhận trái phiếu chuyển đổi.

19. Nguyên tắc ghi nhận vốn chủ sở hữu:

- Nguyên tắc ghi nhận vốn góp của chủ sở hữu, thặng dư vốn cổ phần, quyền chọn trái phiếu chuyển đổi, vốn khác của chủ sở hữu.

- Nguyên tắc ghi nhận chênh lệch đánh giá lại tài sản.

- Nguyên tắc ghi nhận chênh lệch tỷ giá.

- Nguyên tắc ghi nhận lợi nhuận chưa phân phối.

20. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận doanh thu:

- Doanh thu bán hàng;

- Doanh thu cung cấp dịch vụ;

- Doanh thu hoạt động tài chính;

- Doanh thu hợp đồng xây dựng.

- Thu nhập khác

21. Nguyên tắc kế toán các khoản giảm trừ doanh thu.

22. Nguyên tắc kế toán giá vốn hàng bán.

23. Nguyên tắc kế toán chi phí tài chính.

24. Nguyên tắc kế toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.

25. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

26. Các nguyên tắc và phương pháp kế toán khác.

V. Các chính sách kế toán áp dụng (trong trường hợp doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục)

1. Có tái phân loại tài sản dài hạn và nợ phải trả dài hạn thành ngắn hạn không?

2. Nguyên tắc xác định giá trị từng loại tài sản và nợ phải trả (theo giá trị thuần có thể thực hiện được, giá trị có thể thu hồi, giá trị hợp lý, giá trị hiện tại, giá hiện hành...)

3. Nguyên tắc xử lý tài chính đối với:

- Các khoản dự phòng;

- Chênh lệch đánh giá lại tài sản và chênh lệch tỷ giá (còn đang phản ánh trên Bảng cân đối kế toán - nếu có).

VI. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Bảng cân đối kế toán

Đơn vị tính:.....

1. Tiền	Cuối năm			Đầu năm		
- Tiền mặt	...			...		
- Tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn	...			...		
- Tiền đang chuyển	...			...		
Cộng	**...**			**...**		
2. Các khoản đầu tư tài chính	Cuối năm			Đầu năm		
	Giá gốc	Giá trị hợp lý	Dự phòng	Giá gốc	Giá trị hợp lý	Dự phòng
a) Chứng khoán kinh doanh	...	...	...	...	...	...
- Tổng giá trị cổ phiếu; (chi tiết từng loại cổ phiếu chiếm từ 10% trên tổng giá trị cổ phiếu trở lên)	...	...	...	...	...	...
- Tổng giá trị trái phiếu; (chi tiết từng loại trái phiếu chiếm từ 10% trên tổng giá trị trái phiếu trở lên)	...	...	...	...	...	...
- Các khoản đầu tư khác;	...	...	...	...	...	...

- Lý do thay đổi với từng khoản đầu tư/loại cổ phiếu, trái phiếu:	...	...	...	...	...	...
+ Về số lượng + Về giá trị	... ...	... ...	... ...	... ...	... ...	... ...

b) Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn	Cuối năm		Đầu năm	
b1) Ngắn hạn	Giá gốc	Giá trị ghi sổ	Giá gốc	Giá trị ghi sổ
- Tiền gửi có kỳ hạn	...	...	...	...
- Trái phiếu	...	...	...	...
- Các khoản đầu tư khác	...	...	...	...
b2) Dài hạn	...	...	...	...
- Tiền gửi có kỳ hạn	...	...	...	...
- Trái phiếu	...	...	...	...
- Các khoản đầu tư khác	...	...	...	...

c) Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác (chi tiết từng khoản đầu tư theo tỷ lệ vốn nắm giữ và tỷ lệ quyền biểu quyết)	Cuối năm			Đầu năm		
	Giá gốc	Giá trị hợp lý	Dự phòng	Giá gốc	Giá trị hợp lý	Dự phòng
- Đầu tư vào công ty con	...	...	...	...	...	...
- Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết;	...	...	...	...	...	...
- Đầu tư vào đơn vị khác;	...	...	...	...	...	...
- Tóm tắt tình hình hoạt động của các công ty con, công ty liên doanh, liên kết trong kỳ; - Các giao dịch trọng yếu giữa doanh nghiệp và công ty con, liên doanh, liên kết trong kỳ. - Trường hợp không xác định được giá trị hợp lý thì giải trình lý do.						

3. Phải thu của khách hàng	Cuối năm	Đầu năm
a) Phải thu của khách hàng ngắn hạn - Chi tiết các khoản phải thu của khách hàng chiếm từ 10% trở lên trên tổng phải thu khách hàng - Các khoản phải thu khách hàng khách	...	...
b) Phải thu của khách hàng dài hạn (tương tự ngắn hạn)	...	...

c) Phải thu của khách hàng là các bên liên quan (chi tiết từng đối tượng)	...	...

4. Phải thu khác	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá trị	Dự phòng	Giá trị	Dự phòng
a) Ngắn hạn	...	...	...	...
- Phải thu về cổ phần hoá;	...	...	...	...
- Phải thu về cổ tức và lợi nhuận được chia;	...	...	...	...
- Phải thu người lao động;	...	...	...	...
- Ký cược, ký quỹ;	...	...	...	...
- Cho mượn;	...	...	...	...
- Các khoản chi hộ;	...	...	...	...
- Phải thu khác.	...	...	...	...
b) Dài hạn (tương tự các khoản mục ngắn hạn)	...	...	...	...
Cộng	...	...	...	...

5. Tài sản thiếu chờ xử lý *(Chi tiết từng loại tài sản thiếu)*	Cuối năm		Đầu năm	
	Số lượng	Giá trị	Số lượng	Giá trị
a) Tiền;	...	...	...	...
b) Hàng tồn kho;	...	...	...	...
c) TSCĐ;	...	...	...	...
d) Tài sản khác	...	...	...	...

6. Nợ xấu	Cuối năm			Đầu năm		
	Giá gốc	Giá trị có thể	Đối tượng nợ	Giá gốc	Giá trị có thể	Đối tượng nợ
- Tổng giá trị các khoản phải thu, cho vay quá hạn thanh toán hoặc chưa quá hạn nhưng khó có khả năng thu hồi; (trong đó chi tiết thời gian quá hạn và giá trị các khoản nợ phải thu, cho vay quá hạn theo từng đối tượng nếu khoản nợ phải thu theo từng đối tượng đó chiếm từ 10% trở lên trên tổng số nợ quá hạn);	...	...	...	...	...	...

- Thông tin về các khoản tiền phạt, phải thu về lãi trả chậm... phát sinh từ các khoản nợ quá hạn nhưng không được ghi nhận doanh thu;	...	...	...	...	...	...
- Khả năng thu hồi nợ phải thu quá hạn.	...	...	...	...	...	...
Cộng	...	...	...	...	...	...

7. Hàng tồn kho:	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá trị	Dự phòng	Giá trị	Dự phòng
- Hàng đang đi trên đường;	...	...	...	...
- Nguyên liệu, vật liệu;	...	...	...	...
- Công cụ, dụng cụ;	...	...	...	...
- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang;	...	...	...	...
- Thành phẩm;	...	...	...	...
- Hàng hóa;	...	...	...	...
- Hàng gửi bán;	...	...	...	...
- Hàng hóa kho bảo thuế.	...	...	...	...
- Giá trị hàng tồn kho ứ đọng, kém, mất phẩm chất không có khả năng tiêu thụ tại thời điểm cuối kỳ; nguyên nhân và hướng xử lý đối với hàng tồn kho ứ đọng, kém, mất phẩm chất; - Giá trị hàng tồn kho dùng để thế chấp, cầm cố bảo đảm các khoản nợ phải trả tại thời điểm cuối kỳ; - Lý do dẫn đến việc trích lập thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.				

8. Tài sản dở dang dài hạn	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá trị	Giá trị có thể thu hồi	Giá trị	Giá trị có thể thu hồi
a) Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn (Chi tiết cho từng loại, nêu lí do vì sao không hoàn thành trong một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường)	...	...	...	...
Cộng	...	...	...	...

b) Xây dựng cơ bản dở dang (Chi tiết cho các công trình chiếm từ 10% trên tổng giá trị XDCB)	Cuối năm		Đầu năm	
	...	...	...	...
- Mua sắm;	...	...	...	...
- XDCB;	...	...	...	...
- Sửa chữa	...	...	...	...

9. Tăng, giảm tài sản cố định hữu hình:

Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	...	TSCĐ hữu hình khác	Tổng cộng
Nguyên giá						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm - Đầu tư XDCB hoàn thành - Tăng khác - Chuyển sang bất động sản đầu tư - Thanh lý, nhượng bán - Giảm khác						
Số dư cuối năm						
Giá trị hao mòn lũy kế						
Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm - Tăng khác - Chuyển sang bất động sản đầu tư - Thanh lý, nhượng bán - Giảm khác						
Số dư cuối năm						
Giá trị còn lại						
- Tại ngày đầu năm - Tại ngày cuối năm						

- Giá trị còn lại cuối kỳ của TSCĐ hữu hình dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo khoản vay;

- Nguyên giá TSCĐ cuối năm đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng;

- Nguyên giá TSCĐ cuối năm chờ thanh lý;

- Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai;

- Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình.

10. Tăng, giảm tài sản cố định vô hình:

Khoản mục	Quyền sử dụng đất	Quyền phát hành	Bản quyền, bằng sáng chế	...	TSCĐ vô hình khác	Tổng cộng
Nguyên giá						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm - Tạo ra từ nội bộ DN - Tăng do hợp nhất kinh doanh - Tăng khác - Thanh lý, nhượng bán - Giảm khác						
Số dư cuối năm						
Giá trị hao mòn lũy kế						
Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm - Tăng khác - Thanh lý, nhượng bán - Giảm khác						
Số dư cuối năm						
Giá trị còn lại						
- Tại ngày đầu năm - Tại ngày cuối năm						

- Giá trị còn lại cuối kỳ của TSCĐ vô hình dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo khoản vay;

- Nguyên giá TSCĐ vô hình đã khấu hao hết nhưng vẫn sử dụng;

- Thuyết minh số liệu và giải trình khác;

11. Tăng, giảm tài sản cố định thuê tài chính:

Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	...	TSCĐ hữu hình khác	Tài sản cố định vô hình	Tổng cộng
Nguyên giá							
Số dư đầu năm							
- Thuê tài chính trong năm - Mua lại TSCĐ thuê tài chính - Tăng khác - Trả lại TSCĐ thuê tài chính - Giảm khác							
Số dư cuối năm							
Giá trị hao mòn lũy kế							
Số dư đầu năm							
- Khấu hao trong năm - Mua lại TSCĐ thuê tài chính - Tăng khác - Trả lại TSCĐ thuê tài chính - Giảm khác	(...) (...)	(...) (...)	(...) (...)	(...) (...)	(...) (...)	(...) (...)	(...) (...)
Số dư cuối năm							
Giá trị còn lại							
- Tại ngày đầu năm - Tại ngày cuối năm							

* Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là chi phí trong năm;

* Căn cứ để xác định tiền thuê phát sinh thêm;

* Điều khoản gia hạn thuê hoặc quyền được mua tài sản;

12. Tăng, giảm bất động sản đầu tư:

Khoản mục	Số đầu năm	Tăng trong năm	Giảm trong năm	Số cuối năm
a) Bất động sản đầu tư cho thuê				
Nguyên giá				
- Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng				
Giá trị hao mòn lũy kế				
- Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng				
Giá trị còn lại				
- Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng				
b) Bất động sản đầu tư nắm giữ chờ tăng giá **Nguyên giá** - Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng **Tổn thất do suy giảm giá trị** - Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng **Giá trị còn lại** - Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng				

- Giá trị còn lại cuối kỳ của BĐSĐT dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo khoản vay;

- Nguyên giá BĐSĐT đã khấu hao hết nhưng vẫn cho thuê hoặc nắm giữ chờ tăng giá;

- Thuyết minh số liệu và giải trình khác.

13. Chi phí trả trước	Cuối năm	Đầu năm
a) Ngắn hạn (chi tiết theo từng khoản mục) - Chi phí trả trước về thuê hoạt động TSCĐ; - Công cụ, dụng cụ xuất dùng; - Chi phí đi vay; - Các khoản khác (nêu chi tiết nếu có giá trị lớn). b) Dài hạn - Chi phí thành lập doanh nghiệp - Chi phí mua bảo hiểm; - Các khoản khác (nêu chi tiết nếu có giá trị lớn).	...	...
Cộng	...	...

14. Tài sản khác	Cuối năm	Đầu năm
a) Ngắn hạn (chi tiết theo từng khoản mục) b) Dài hạn (chi tiết theo từng khoản mục)	...	...
Cộng	...	...

15. Vay và nợ thuê tài chính	Cuối năm		Trong năm		Đầu năm	
	Giá trị	Số có khả năng trả nợ	Tăng	Giảm	Giá trị	Số có khả năng trả nợ
a) Vay ngắn hạn b) Vay dài hạn (Chi tiết theo kỳ hạn)	....				...	
	....				...	
Cộng						

c) Các khoản nợ thuê tài chính

Thời hạn	Năm nay			Năm trước		
	Tổng khoản thanh toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc	Tổng khoản thanh toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc
Từ 1 năm trở xuống						
Trên 1 năm đến 5 năm						
Trên 5 năm						

d) Số vay và nợ thuê tài chính quá hạn chưa thanh toán	Cuối năm		Đầu năm	
	Gốc	Lãi	Gốc	Lãi
- Vay; - Nợ thuê tài chính; - Lý do chưa thanh toán	... ...	... ...	... ...	... ...
Cộng	...		...	
đ) Thuyết minh chi tiết về các khoản vay và nợ thuê tài chính đối với các bên liên quan				

16. Phải trả người bán	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá trị	Số có khả năng trả nợ	Giá trị	Số có khả năng trả nợ
a) Các khoản phải trả người bán ngắn hạn	...	...	...	...
- Chi tiết cho từng đối tượng chiếm từ 10% trở lên trên tổng số phải trả;	...	...	...	...
- Phải trả cho các đối tượng khác	...	...	...	...
b) Các khoản phải trả người bán dài hạn (chi tiết tương tự ngắn hạn)	...	...	...	...
Cộng	...	...	...	...
c) Số nợ quá hạn chưa thanh toán - Chi tiết từng đối tượng chiếm 10% trở lên trên tổng số quá hạn;	...	...	...	...
- Các đối tượng khác	...	...	...	...
Cộng	...	...		
c) Phải trả người bán là các bên liên quan (chi tiết cho từng đối tượng)	...	...	...	...

17. Thuế và các khoản phải nộp nhà nước	Đầu năm	Số phải nộp trong năm	Số đã thực nộp trong năm	Cuối năm
a) Phải nộp (chi tiết theo từng loại thuế)	...	...	...	...
Cộng	...	...	...	...
b) Phải thu (chi tiết theo từng loại thuế)	...	...	...	...
Cộng	...	...	...	...

18. Chi phí phải trả	Cuối năm	Đầu năm
a) Ngắn hạn	...	...
- Trích trước chi phí tiền lương trong thời gian nghỉ phép;	...	...
- Chi phí trong thời gian ngừng kinh doanh;	...	...
- Chi phí trích trước tạm tính giá vốn hàng hóa, thành phẩm BĐS đã bán;	...	...
- Các khoản trích trước khác;	...	...
b) Dài hạn	...	...
- Lãi vay	...	...
- Các khoản khác (chi tiết từng khoản)	...	...
Cộng	**...**	**...**

19. Phải trả khác	Cuối năm	Đầu năm
a) Ngắn hạn	...	...
- Tài sản thừa chờ giải quyết;	...	...
- Kinh phí công đoàn;	...	...
- Bảo hiểm xã hội;	...	...
- Bảo hiểm y tế;	...	...
- Bảo hiểm thất nghiệp;	...	...
- Phải trả về cổ phần hoá;	...	...
- Nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn;	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận phải trả;	...	...
- Các khoản phải trả, phải nộp khác.	...	...
Cộng	**...**	**...**
b) Dài hạn (chi tiết từng khoản mục)	...	...
- Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn	...	...
- Các khoản phải trả, phải nộp khác	...	...
c) Số nợ quá hạn chưa thanh toán (chi tiết từng khoản mục, lý do chưa thanh toán nợ quá hạn)	...	...

20. Doanh thu chưa thực hiện	Cuối năm	Đầu năm
a) Ngắn hạn	...	...
- Doanh thu nhận trước;	...	...

- Doanh thu từ chương trình khách hàng truyền thống;	...	...
- Các khoản doanh thu chưa thực hiện khác.	...	...
Cộng	**...**	**...**
b) Dài hạn (chi tiết từng khoản mục như ngắn hạn)	...	...
c) Khả năng không thực hiện được hợp đồng với khách hàng (chi tiết từng khoản mục, lý do không có khả năng thực hiện).	...	...

21. Trái phiếu phát hành	Cuối năm			Đầu năm		
21.1. Trái phiếu thường (chi tiết theo từng loại)	Giá trị	Lãi suất	Kỳ hạn	Giá trị	Lãi suất	Kỳ hạn
a) Trái phiếu phát hành	...	...	...	...	...	...
- Loại phát hành theo mệnh giá;	...	...	...	...	...	...
- Loại phát hành có chiết khấu;	...	...	...	...	...	...
- Loại phát hành có phụ trội.	...	...	...	...	...	...
Cộng	...	...	...	...	...	...
b) Thuyết minh chi tiết về trái phiếu các bên liên quan nắm giữ (theo từng loại trái phiếu)	...	...	...	...	...	...
Cộng	...	...	...	...	...	...

21.2. Trái phiếu chuyển đổi:

a. Trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm đầu kỳ:

- Thời điểm phát hành, kỳ hạn gốc và kỳ hạn còn lại từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Số lượng từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Mệnh giá, lãi suất từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Tỷ lệ chuyển đổi thành cổ phiếu từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Lãi suất chiết khấu dùng để xác định giá trị phần nợ gốc của từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Giá trị phần nợ gốc và phần quyền chọn cổ phiếu của từng loại trái phiếu chuyển đổi.

b. Trái phiếu chuyển đổi phát hành thêm trong kỳ:

- Thời điểm phát hành, kỳ hạn gốc từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Số lượng từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Mệnh giá, lãi suất từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Tỷ lệ chuyển đổi thành cổ phiếu từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Lãi suất chiết khấu dùng để xác định giá trị phần nợ gốc của từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Giá trị phần nợ gốc và phần quyền chọn cổ phiếu của từng loại trái phiếu chuyển đổi.

c. Trái phiếu chuyển đổi được chuyển thành cổ phiếu trong kỳ:

- Số lượng từng loại trái phiếu đã chuyển đổi thành cổ phiếu trong kỳ; Số lượng cổ phiếu phát hành thêm trong kỳ để chuyển đổi trái phiếu;

- Giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi được ghi tăng vốn chủ sở hữu.

d. Trái phiếu chuyển đổi đã đáo hạn không được chuyển thành cổ phiếu trong kỳ:

- Số lượng từng loại trái phiếu đã đáo hạn không chuyển đổi thành cổ phiếu trong kỳ;

- Giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi được hoàn trả cho nhà đầu tư.

e.Trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm cuối kỳ:

- Kỳ hạn gốc và kỳ hạn còn lại từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Số lượng từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Mệnh giá, lãi suất từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Tỷ lệ chuyển đổi thành cổ phiếu từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Lãi suất chiết khấu dùng để xác định giá trị phần nợ gốc của từng loại trái phiếu chuyển đổi;

- Giá trị phần nợ gốc và phần quyền chọn cổ phiếu của từng loại trái phiếu chuyển đổi.

g) Thuyết minh chi tiết về trái phiếu các bên liên quan nắm giữ (theo từng loại trái phiếu)

22. Cổ phiếu ưu đãi phân loại là nợ phải trả

- Mệnh giá;

- Đối tượng được phát hành (ban lãnh đạo, cán bộ, nhân viên, đối tượng khác);

- Điều khoản mua lại (Thời gian, giá mua lại, các điều khoản cơ bản khác trong hợp đồng phát hành);

- Giá trị đã mua lại trong kỳ;

- Các thuyết minh khác.

23. Dự phòng phải trả	Cuối năm	Đầu năm
a) Ngắn hạn	...	...
- Dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa;	...	...
- Dự phòng bảo hành công trình xây dựng;	...	...
- Dự phòng tái cơ cấu;	...	...
- Dự phòng phải trả khác (Chi phí sửa chữa TSCĐ định kỳ, chi phí hoàn nguyên môi trường...)	...	...
Cộng	**...**	**...**
b) Dài hạn (chi tiết từng khoản mục như ngắn hạn)	...	...

24. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả

a. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại:	Cuối năm	Đầu năm
- Thuế suất thuế TNDN sử dụng để xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại	...	...
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ	...	...
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng	...	...
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản ưu đãi tính thuế chưa sử dụng	...	...
- Số bù trừ với thuế thu nhập hoãn lại phải trả	...	...
Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	**...**	**...**
b- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả		
- Thuế suất thuế TNDN sử dụng để xác định giá trị thuế thu nhập hoãn lại phải trả	...	...
- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế	...	...
- Số bù trừ với tài sản thuế thu nhập hoãn lại	...	...

25. Vốn chủ sở hữu

a) Bảng đối chiếu biến động của vốn chủ sở hữu

	Các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu								
	Vốn góp của chủ sở hữu	Thặng dư vốn cổ phần	Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu	Vốn khác của chủ sở hữu	Chênh lệch đánh giá lại tài sản	Chênh lệch tỷ giá	LNST thuế chưa phân phối và các quỹ	Các khoản mục khác ...	Cộng
A	1	2	3	4	5	6	7	8	
Số dư đầu năm trước - Tăng vốn trong năm trước - Lãi trong năm trước - Tăng khác - Giảm vốn trong năm trước - Lỗ trong năm trước - Giảm khác									
Số dư đầu năm nay									
- Tăng vốn trong năm nay - Lãi trong năm nay - Tăng khác - Giảm vốn trong năm nay - Lỗ trong năm nay - Giảm khác									
Số dư cuối năm nay									

b) Chi tiết vốn góp của chủ sở hữu	Cuối năm	Đầu năm
- Vốn góp của công ty mẹ (nếu là công ty con) - Vốn góp của các đối tượng khác	... ...	... ...
Cộng	**...**	**...**

c) Các giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và phân phối cổ tức, chia lợi nhuận	Năm nay	Năm trước
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	...	...
+ Vốn góp đầu năm	...	...
+ Vốn góp tăng trong năm	...	...
+ Vốn góp giảm trong năm	...	...
+ Vốn góp cuối năm	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận đã chia	...	...

d) Cổ phiếu	Cuối năm	Đầu năm
- Số lượng cổ phiếu đăng ký phát hành	...	...
- Số lượng cổ phiếu đã bán ra công chúng	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi (loại được phân loại là vốn chủ sở hữu)	...	...
- Số lượng cổ phiếu được mua lại (cổ phiếu quỹ)	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi (loại được phân loại là vốn chủ sở hữu)	...	...
- Số lượng cổ phiếu đang lưu hành	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi (loại được phân loại là vốn chủ sở hữu)	...	...

** Mệnh giá cổ phiếu đang lưu hành :.....*

đ) Cổ tức

- Cổ tức đã công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm:

+ Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu phổ thông:.....

+ Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu ưu đãi:.....

- Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế chưa được ghi nhận:.....

e) Các quỹ của doanh nghiệp:

- Quỹ đầu tư phát triển;

- Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp;

- Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu.

g) Thu nhập và chi phí, lãi hoặc lỗ được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu theo qui định của các chuẩn mực kế toán cụ thể.

26. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	Năm nay	Năm trước
Lí do thay đổi giữa số đầu năm và cuối năm (đánh giá lại trong trường hợp nào, tài sản nào được đánh giá lại, theo quyết định nào?...).	...	...

27. Chênh lệch tỷ giá	Năm nay	Năm trước
- Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC lập bằng ngoại tệ sang VND	...	...
- Chênh lệch tỷ giá phát sinh vì các nguyên nhân khác (nói rõ nguyên nhân)	...	...

28. Nguồn kinh phí	Năm nay	Năm trước
- Nguồn kinh phí được cấp trong năm	...	...
- Chi sự nghiệp	(...)	(...)
- Nguồn kinh phí còn lại cuối năm	...	...

29. Các khoản mục ngoài Bảng Cân đối kế toán	Cuối năm	Đầu năm
a) Tài sản thuê ngoài: Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai của hợp đồng thuê hoạt động tài sản không hủy ngang theo các thời hạn	...	...
- Từ 1 năm trở xuống;	...	...
- Trên 1 năm đến 5 năm;	...	...
- Trên 5 năm;	...	...

b) Tài sản nhận giữ hộ: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết về số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất của từng loại tài sản tại thời điểm cuối kỳ.

- Vật tư hàng hoá nhận giữ hộ, gia công, nhận ủy thác: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết về số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất tại thời điểm cuối kỳ.

- Hàng hoá nhận bán hộ, nhận ký gửi, nhận cầm cố, thế chấp: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết về số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất từng loại hàng hoá;

c) Ngoại tệ các loại: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết số lượng từng loại ngoại tệ tính theo nguyên tệ. Vàng tiền tệ phải trình bày khối lượng theo đơn vị tính trong nước và quốc tế Ounce, thuyết minh giá trị tính theo USD.

d) Kim khí quý, đá quý: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết giá gốc, số lượng (theo đơn vị tính quốc tế) và chủng loại các loại kim khí quý, đá quý.

đ) Nợ khó đòi đã xử lý: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết giá trị (theo nguyên tệ và VND) các khoản nợ khó đòi đã xử lý trong vòng 10 năm kể từ ngày xử lý theo từng đối tượng, nguyên nhân đã xoá sổ kế toán nợ khó đòi.

e) Các thông tin khác về các khoản mục ngoài Bảng cân đối kế toán

30. Các thông tin khác do doanh nghiệp tự thuyết minh, giải trình

VII. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Đơn vị tính:.....

	Năm nay	Năm trước
1. Tổng doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ a) Doanh thu - Doanh thu bán hàng; - Doanh thu cung cấp dịch vụ;		 ... ...
- Doanh thu hợp đồng xây dựng; + Doanh thu của hợp đồng xây dựng được ghi nhận trong kỳ; + Tổng doanh thu luỹ kế của hợp đồng xây dựng được ghi nhận đến thời điểm lập Báo cáo tài chính.	 ...	 ...
Cộng		
b) Doanh thu đối với các bên liên quan (chi tiết từng đối tượng). c) Trường hợp ghi nhận doanh thu cho thuê tài sản là tổng số tiền nhận trước, doanh nghiệp phải thuyết minh thêm để so sánh sự khác biệt giữa việc ghi nhận doanh thu theo phương pháp phân bổ dần theo thời gian cho thuê; Khả năng suy giảm lợi nhuận và luồng tiền trong tương lai do đã ghi nhận doanh thu đối với toàn bộ số tiền nhận trước.		
2. Các khoản giảm trừ doanh thu Trong đó: - Chiết khấu thương mại; - Giảm giá hàng bán; - Hàng bán bị trả lại.	... ...	... ...

3. Giá vốn hàng bán	Năm nay	Năm trước
- Giá vốn của hàng hóa đã bán;	...	...
- Giá vốn của thành phẩm đã bán;	...	...
Trong đó: Giá vốn trích trước của hàng hoá, thành phẩm bất động sản đã bán bao gồm:	...	...
+ Hạng mục chi phí trích trước;	...	...
+ Giá trị trích trước vào chi phí của từng hạng mục;	...	...
+ Thời gian chi phí dự kiến phát sinh.	...	...
- Giá vốn của dịch vụ đã cung cấp;	...	...
- Giá trị còn lại, chi phí nhượng bán, thanh lý của BĐS đầu tư;	...	...
- Chi phí kinh doanh Bất động sản đầu tư;	...	...
- Giá trị hàng tồn kho mất mát trong kỳ;	...	...
- Giá trị từng loại hàng tồn kho hao hụt ngoài định mức trong kỳ;	...	...
- Các khoản chi phí vượt mức bình thường khác được tính trực tiếp vào giá vốn;	...	...
- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho;	...	...
- Các khoản ghi giảm giá vốn hàng bán.	...	...
Cộng	**...**	**...**

4. Doanh thu hoạt động tài chính	Năm nay	Năm trước
- Lãi tiền gửi, tiền cho vay	...	...
- Lãi bán các khoản đầu tư;	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận được chia;	...	...
- Lãi chênh lệch tỷ giá;	...	...
- Lãi bán hàng trả chậm, chiết khấu thanh toán;	...	...
- Doanh thu hoạt động tài chính khác.	...	...
Cộng	**...**	**...**

5. Chi phí tài chính	Năm nay	Năm trước
- Lãi tiền vay;	...	...
- Chiết khấu thanh toán, lãi bán hàng trả chậm;	...	...
- Lỗ do thanh lý các khoản đầu tư tài chính;	...	...
- Lỗ chênh lệch tỷ giá;	...	...
- Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh và tổn thất đầu tư;	...	...
- Chi phí tài chính khác;	...	...
- Các khoản ghi giảm chi phí tài chính.		
Cộng	**...**	**...**

6. Thu nhập khác	Năm nay	Năm trước
- Thanh lý, nhượng bán TSCĐ; - Lãi do đánh giá lại tài sản; - Tiền phạt thu được; - Thuế được giảm; - Các khoản khác.	... ...	... ...
Cộng	**...**	**...**

7. Chi phí khác	Năm nay	Năm trước
- Giá trị còn lại TSCĐ và chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ; - Lỗ do đánh giá lại tài sản; - Các khoản bị phạt; - Các khoản khác.	... ...	... ...
Cộng	**...**	**...**

8. Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp	Năm nay	Năm trước
a) Các khoản chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong kỳ - Chi tiết các khoản chiếm từ 10% trở lên trên tổng chi phí QLDN; - Các khoản chi phí QLDN khác. b) Các khoản chi phí bán hàng phát sinh trong kỳ - Chi tiết các khoản chiếm từ 10% trở lên trên tổng chi phí bán hàng; - Các khoản chi phí bán hàng khác. c) Các khoản ghi giảm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp - Hoàn nhập dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa; - Hoàn nhập dự phòng tái cơ cấu, dự phòng khác; - Các khoản ghi giảm khác.		
9. Chi phí sản xuất, kinh doanh theo yếu tố		
- Chi phí nguyên liệu, vật liệu; - Chi phí nhân công; - Chi phí khấu hao tài sản cố định; - Chi phí dịch vụ mua ngoài; - Chi phí khác bằng tiền.	... ...	... ...
Cộng	**...**	**...**

Ghi chú: Chỉ tiêu "Chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố" là các chi phí phát sinh trong kỳ được phản ánh trong Bảng Cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh.

- Đối với các doanh nghiệp sản xuất, việc thuyết minh chi phí theo yếu tố được căn cứ vào số phát sinh trên các tài khoản sau:

+ Tài khoản 621 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp;

+ Tài khoản 622 - Chi phí nhân công trực tiếp;

+ Tài khoản 623 - Chi phí sử dụng máy thi công;

+ Tài khoản 627 - Chi phí sản xuất chung;

+ Tài khoản 641 - Chi phí bán hàng;

+ Tài khoản 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Đối với các doanh nghiệp thương mại, việc thuyết minh chi phí theo yếu tố được căn cứ vào số phát sinh trên các tài khoản sau (không bao gồm giá mua hàng hóa):

+ Tài khoản 156 - Hàng hóa;

+ Tài khoản 632 - Giá vốn hàng bán;

+ Tài khoản 641 - Chi phí bán hàng;

+ Tài khoản 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Doanh nghiệp có quyền lựa chọn căn cứ khác nhưng phải đảm bảo thuyết minh đầy đủ chi phí theo yếu tố.

10. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành	Năm nay	Năm trước
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp tính trên thu nhập chịu thuế năm hiện hành	...	...
- Điều chỉnh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của các năm trước vào chi phí thuế thu nhập hiện hành năm nay	...	...
- Tổng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành	...	...

11. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại	Năm nay	Năm trước
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế;	...	...
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại;	...	...
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ;	(...)	(...)
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng;	(...)	(...)
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả;	(...)	(...)
- Tổng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.	...	...

VIII. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

1. Các giao dịch không bằng tiền ảnh hưởng đến báo cáo lưu chuyển tiền tệ trong tương lai	Năm nay	Năm trước
- Mua tài sản bằng cách nhận các khoản nợ liên quan trực tiếp hoặc thông qua nghiệp vụ cho thuê tài chính; - Mua doanh nghiệp thông qua phát hành cổ phiếu; - Chuyển nợ thành vốn chủ sở hữu; - Các giao dịch phi tiền tệ khác	... ...	... ...
2. Các khoản tiền do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng: Trình bày giá trị và lý do của các khoản tiền và tương đương tiền lớn do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng do có sự hạn chế của pháp luật hoặc các ràng buộc khác mà doanh nghiệp phải thực hiện.		
3. Số tiền đi vay thực thu trong kỳ: - Tiền thu từ đi vay theo khế ước thông thường; - Tiền thu từ phát hành trái phiếu thường; - Tiền thu từ phát hành trái phiếu chuyển đổi; - Tiền thu từ phát hành cổ phiếu ưu đãi phân loại là nợ phải trả; - Tiền thu từ giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ và REPO chứng khoán; - Tiền thu từ đi vay dưới hình thức khác.		
4. Số tiền đã thực trả gốc vay trong kỳ: - Tiền trả nợ gốc vay theo khế ước thông thường; - Tiền trả nợ gốc trái phiếu thường; - Tiền trả nợ gốc trái phiếu chuyển đổi; - Tiền trả nợ gốc cổ phiếu ưu đãi phân loại là nợ phải trả; - Tiền chi trả cho giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ và REPO chứng khoán; - Tiền trả nợ vay dưới hình thức khác.		

IX. Những thông tin khác

1. Những khoản nợ tiềm tàng, khoản cam kết và những thông tin tài chính khác:.....

2. Những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm:.....

3. Thông tin về các bên liên quan (ngoài các thông tin đã được thuyết minh ở các phần trên).

4. Trình bày tài sản, doanh thu, kết quả kinh doanh theo bộ phận (theo lĩnh

vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý) theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 28 "Báo cáo bộ phận"(1):.

5. Thông tin so sánh (những thay đổi về thông tin trong Báo cáo tài chính của các niên độ kế toán trước): .....

6. Thông tin về hoạt động liên tục: .....

7. Những thông tin khác. .....

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	*(Ký, họ tên)*	*(Ký, họ tên, đóng dấu)*

- Số chứng chỉ hành nghề;
- Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán

Chương 4
CHU TRÌNH KẾ TOÁN TRONG DOANH NGHIỆP THƯƠNG MẠI

Mục tiêu của chương

Chương này trình bày về các hoạt động chủ yếu trong doanh nghiệp thương mại với quá trình mua hàng, bán hàng theo các phương thức mua bán khác nhau. Sau khi nghiên cứu chương này, người học sẽ được trang bị những kiến thức và kỹ năng chủ yếu sau:

- Vận dụng được chu trình kế toán trong một loại hình doanh nghiệp cụ thể, đó là doanh nghiệp thương mại.

- Nắm được phương pháp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên và phương pháp kiểm kê định kỳ.

- Nắm được phương pháp và kỹ năng hạch toán quá trình mua hàng, bán hàng theo các phương thức khác nhau, xác định giá hàng mua, doanh thu bán hàng và các khoản giảm trừ doanh thu làm cơ sở để tính toán kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

4.1. KHÁI QUÁT VỀ HOẠT ĐỘNG MUA HÀNG VÀ BÁN HÀNG

Các doanh nghiệp thương mại hoạt động trong lĩnh vực lưu thông, phân phối, thực hiện chức năng tổ chức lưu thông hàng hoá thông qua các hoạt động mua, bán và dự trữ hàng hoá. Với doanh nghiệp thương mại hoạt động mua - bán hàng hoá là hoạt động chính.

Với doanh nghiệp sản xuất, các hoạt động mua bán cũng diễn ra, tuy nhiên, doanh nghiệp sản xuất thông thường là mua nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, tài sản cố định...sau khi tiến hành sản xuất tạo ra các sản phẩm thì có hoạt động bán hàng - đó chính là bán sản phẩm, hàng hoá.

Như vậy, các doanh nghiệp đều có hoạt động mua và bán, sau đây chúng ta nghiên cứu khái niệm mua hàng và bán h àng nói chung.

Mua hàng là việc nhận chuyển quyền sở hữu hàng hoá gắn với phần lớn lợi ích và rủi ro đồng thời đã thanh toán hoặc chấp nhận

thanh toán cho người bán. Mua hàng là khâu đầu tiên của quy trình lưu chuyển hàng hoá. Hàng mua vào cần đảm bảo về số lượng, chất lượng và tiến độ thời gian.

Bán hàng là việc chuyển quyền sở hữu hàng hóa gắn với phần lớn lợi ích và rủi ro cho khách hàng đồng thời được khách hàng thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán. Bán hàng là khâu cuối cùng của quá trình sản xuất - kinh doanh, đây là quá trình chuyển hóa vốn từ hình thái vốn sản phẩm, hàng hoá sang hình thái vốn tiền tệ hoặc vốn trong thanh toán. Vì vậy, đẩy nhanh quá trình bán hàng đồng nghĩa với việc rút ngắn chu kỳ sản xuất kinh doanh, tăng nhanh vòng quay của vốn, tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

4.2. CÁC PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN HÀNG TỒN KHO

Có hai phương pháp kế toán hàng tồn kho là phương pháp Kê khai thường xuyên (KKTX) và phương pháp Kiểm kê định kỳ (KKĐK). Tuy nhiên, dù doanh nghiệp lựa chọn phương pháp nào thì cũng phải duy trì ít nhất trong một niên độ kế toán và phải được áp dụng thống nhất cho tất cả các loại hàng tồn kho trong doanh nghiệp.

Phương pháp kê khai thường xuyên: Là phương pháp theo dõi, phản ánh thường xuyên, liên tục các nghiệp vụ nhập, xuất, tồn kho vật tư, hàng hoá trên sổ kế toán.

Trường hợp áp dụng phương pháp Kê khai thường xuyên thì các tài khoản hàng tồn kho được dùng để phản ánh số hiện có, tình hình biến động tăng, giảm của vật tư, hàng hoá. Vì vậy, giá trị vật tư, hàng hoá trên sổ kế toán có thể xác định ở bất cứ thời điểm nào trong kỳ hạch toán.

Cuối kỳ hạch toán, căn cứ vào số liệu kiểm kê thực tế vật tư, hàng hoá tồn kho, so sánh, đối chiếu với số liệu tồn trên sổ kế toán để xác định số vật tư thừa, thiếu và xử lý kịp thời.

Phương pháp kê khai thường xuyên có ưu điểm là cập nhật được về số lượng và giá trị hàng tồn kho, giúp phát hiện được các trường hợp thất thoát hàng tồn kho và các sai phạm trong công tác kế toán nhưng chi phí cao hơn phương pháp kiểm kê định kỳ. Tuy nhiên ngày nay do ứng dụng công nghệ thông tin nên chi phí này ngày càng giảm xuống.

Phương pháp kiểm kê định kỳ: Là phương pháp căn cứ vào kết quả kiểm kê thực tế để phản ánh giá trị hàng tồn kho cuối kỳ trên sổ kế toán và từ đó tính ra trị giá vật tư, hàng hoá đã xuất trong kỳ theo công thức:

Trị giá vật tư, hàng hóa xuất kho trong kỳ	=	Trị giá vật tư, hàng hóa tồn kho đầu kỳ	+	Trị giá vật tư, hàng hóa nhập kho trong kỳ	-	Trị giá vật tư, hàng hóa tồn kho cuối kỳ

Theo phương pháp kiểm kê định kỳ, mọi biến động vật tư, hàng hoá không theo dõi, phản ánh thường xuyên và liên tục trên các tài khoản phản ánh hàng tồn kho. Giá trị vật tư, hàng hoá mua vào nhập kho được phản ánh trên một tài khoản riêng (TK Mua hàng).

Công tác kiểm kê vật tư, hàng hoá được tiến hành vào cuối mỗi kỳ hạch toán để xác định giá trị vật tư, hàng hoá tồn kho thực tế, trên cơ sở đó kế toán phản ánh vào các tài khoản hàng tồn kho. Như vậy, khi áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ, các tài khoản hàng tồn kho chỉ sử dụng đầu kỳ hạch toán (để kết chuyển số dư đầu kỳ) và cuối kỳ hạch toán (để kết chuyển số dư cuối kỳ).

Phương pháp kiểm kê định kỳ có ưu điểm là chi phí thấp và dễ áp dụng, nhưng lại có hạn chế là hàng ngày không cập nhật được về số lượng và giá trị hàng tồn kho. Điều này có thể dẫn đến các hậu quả về mặt kế toán là:

- Không phát hiện được các trường hợp thất thoát hàng tồn kho.
- Không phát hiện được các sai phạm trong công tác kế toán.

4.3. KẾ TOÁN MUA HÀNG

Hàng mua của các doanh nghiệp có thể là vật tư, nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ sử dụng trong các doanh nghiệp sản xuất, cũng có thể là hàng hóa mua vào để bán ra trong các doanh nghiệp thương mại. Tuy nhiên, đối với vật tư, nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ mua vào dùng cho các doanh nghiệp sản xuất sẽ được đề cập ở một chương riêng, ở chương này chỉ đề cập đến mua hàng hóa của các doanh nghiệp thương mại với mục đích để bán ra.

Nhiệm vụ chủ yếu của kế toán mua hàng là:

- Ghi chép, phản ánh đầy đủ, kịp thời tình hình thực hiện kế hoạch mua hàng.

- Kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện kế hoạch mua hàng theo từng nguồn mua, từng người cung cấp, từng hợp đồng mua hàng. Kết hợp với các kế toán khác theo dõi thanh toán đầy đủ, đúng hạn cho người bán.
- Cung cấp thông tin giúp nhà quản trị ra quyết định nhằm quản lý tốt quá trình mua hàng.

4.3.1. Giá gốc hàng mua

Giá gốc (trị giá vốn thực tế) bao gồm: Giá mua ghi trên hóa đơn cộng (+) các loại thuế không được hoàn lại cộng (+) các chi phí mua thực tế trừ (-) các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng mua, giá trị hàng mua trả lại.

Giá mua là giá được hai bên thống nhất mua bán với nhau và ghi trên hóa đơn.

Chi phí mua thực tế gồm chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản, chi phí phân loại, bảo hiểm, công tác phí của cán bộ mua hàng, chi phí của bộ phận mua hàng độc lập, khoản hao hụt tự nhiên trong định mức của quá trình mua vật tư, hàng hoá... Nói chung, đó là các chi phí liên quan trực tiếp phát sinh để có được hàng mua ở địa điểm và trạng thái hiện tại.

Các loại thuế không được hoàn lại là: thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt. Riêng với thuế giá trị gia tăng thì:

+ Thuế Giá trị gia tăng (VAT) được hoàn lại nếu: Doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ và vật tư, hàng hoá mua về dùng vào sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT.

+ Thuế Giá trị gia tăng (VAT) không được hoàn lại nếu: Doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc vật tư, hàng hoá mua về dùng vào sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT.

Cấu phần còn lại khi xác định giá gốc là các khoản được phép ghi giảm giá gốc của hàng mua về. Cụ thể như: Chiết khấu thương mại là khoản người mua được giảm so với giá bán niêm yết do mua hàng với khối lượng lớn.

Giảm giá hàng mua là khoản giảm trừ cho người mua do hàng kém phẩm chất, sai qui cách hoặc lạc hậu thị hiếu.

Giá trị hàng mua trả lại là giá trị lượng hàng đã mua nhưng sau đó trả lại và từ chối thanh toán.

4.3.2. Kế toán mua hàng trong trường hợp doanh nghiệp sử dụng phương pháp kê khai thường xuyên

4.3.2.1. Chứng từ và tài khoản sử dụng

- ***Chứng từ kế toán***: Các chứng từ được sử dụng trong giao dịch mua hàng là: Hoá đơn GTGT, Hoá đơn bán hàng, Phiếu mua hàng, Phiếu nhập kho, Biên bản kiểm nhận hàng hoá, Phiếu chi, Giấy thanh toán tạm ứng ...

- ***Tài khoản sử dụng:*** Hàng mua về của các doanh nghiệp có thể là hàng hóa, nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, nên kế toán sử dụng các tài khoản phản ánh hàng tồn kho như: Tài khoản "Hàng hóa", tài khoản "Nguyên vật liệu", tài khoản "Công cụ dụng cụ" và tài khoản "Hàng mua đang đi đường" để phản ánh theo giá thực tế (giá gốc) của hàng mua. Về bản chất, các tài khoản này đều là những tài khoản phản ánh tài sản nên nội dung kết cấu tương tự nhau. Trong chương này chúng ta đang đề cập đến đối tượng mua hàng là các doanh nghiệp thương mại nên ở đây cũng đề cập về nội dung kết cấu của tài khoản "Hàng hóa" và tài khoản "Hàng mua đang đi trên đường".

- *Tài khoản "Hàng hóa":* Tài khoản này trong hệ thống tài khoản hiện hành đang áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam mang mã số TK 156 "Hàng hóa", được dùng để phản ánh số hiện có và sự biến động của hàng hóa theo giá thực tế. Hàng hóa phản ánh vào TK Hàng hóa bao gồm hàng hoá tại các kho hàng, quầy hàng, hàng hóa bất động sản. Kết cấu cơ bản của tài khoản này như sau:

TK 156 – Hàng hóa

+ Trị giá thực tế của hàng hoá nhập kho. + Trị giá thực tế của hàng hoá thừa phát hiện khi kiểm kê. + Kết chuyển trị giá vốn thực tế của hàng hoá tồn kho cuối kì (theo phương pháp kiểm kê định kì).	+ Trị giá vốn thực tế của hàng hoá xuất kho. + Trị giá vốn thực tế của hàng hoá thiếu hụt phát hiện khi kiểm kê. + Kết chuyển trị giá vốn thực tế của hàng hoá tồn kho đầu kì (theo phương pháp kiểm kê định kì).
Số dư Nợ: Trị giá vốn thực tế của hàng hoá còn lại cuối kỳ	

Tài khoản "Hàng hóa" có các tài khoản chi tiết:

TK 1561- Giá mua hàng hoá

TK 1562- Chi phí thu mua hàng hoá

TK 1567- Hàng hoá bất động sản

Ngoài nội dung trên, tài khoản "Hàng hóa -156" theo quy định của hệ thống tài khoản hiện hành còn có một số nội dung khác liên quan đến hàng hóa bất động sản nhưng ở chương này chưa đề cập đến mà sẽ được đề cập ở chương có liên quan về hàng hóa bất động sản.

- *Tài khoản "Hàng mua đang đi đường":* Tài khoản này trong hệ thống tài khoản hiện hành mang mã số TK 151 "Hàng mua đang đi đường" dùng để phản ánh trị giá vật tư, hàng hóa mua ngoài đã thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp còn đang trên đường vận chuyển, ở bến cảng, bến bãi, kho ngoại quan hoặc đã về đến doanh nghiệp nhưng đang chờ kiểm nhận nhập kho. Lưu ý rằng, số vật tư hàng hóa mua ngoài đó đã thanh toán tiền hoặc đã chấp nhận thanh toán nhưng chưa nhập kho. Kết cấu của tài khoản này như sau:

TK 151 – Hàng mua đang đi đường

+ Trị giá vật tư, hàng hóa đã mua đang đi đường + Kết chuyển trị giá thực tế vật tư, hàng hóa đang đi đường cuối kỳ (phương pháp kiểm kê định kỳ)	+ Trị giá vật tư, hàng hóa đã mua đang đi đường đã về nhập kho hoặc đã chuyển thẳng cho khách hàng + Kết chuyển trị giá thực tế của vật tư, hàng hóa đã mua đang đi đường đầu kỳ (phương pháp kiểm kê định kỳ)
Số dư Nợ : Trị giá vật tư, hàng hóa đã mua đang đi đường cuối kỳ	

Bên cạnh việc sử dụng các tài khoản phản ánh hàng tồn kho và hàng mua đang đi đường, trong giao dịch mua hàng kế toán còn sử dụng một số tài khoản khác như: Tài khoản "Thuế GTGT được khấu trừ", "Phải trả người bán", "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", "Tạm ứng"... để phản ánh các nghiệp vụ liên quan đến quá trình mua hàng.

4.3.2.2. Kế toán các trường hợp mua hàng

a. Hàng và hóa đơn cùng về

Trong trường hợp hàng và hóa đơn cùng về, căn cứ vào hóa đơn, sau khi kiểm nhận hàng đủ và lập phiếu nhập kho, kế toán ghi vào tài khoản "Hàng hóa" theo giá gốc như sau:

Trường hợp 1: Khi mua hàng hóa, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, giá gốc của hàng hóa, vật tư mua vào là giá mua không bao gồm thuế GTGT. Căn cứ hóa đơn mua hàng và phiếu nhập kho, kế toán phản ánh

Nợ TK Hàng hóa, NVL, CCDC (TK 156, 152, 153): *Giá mua chưa có thuế GTGT*

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (133) (Nếu có): *Thuế GTGT đầu vào*

Có TK TM, TGNH, tạm ứng,...(111, 112 , 141, 331): *Tổng gía thanh toán*

Trường hợp 2: Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì giá gốc của hàng mua là tổng giá thanh toán (báo gồm cả thuế GTGT). Căn cứ hóa đơn mua hàng và phiếu nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa, NVL, CCDC (TK 156, 152, 153): *Tổng giá thanh toán*

Có TK TM, TGNH, Tạm ứng...(111, 112, 141, 331. ..): *Tổng giá thanh toán*

Ví dụ 4.1: Ngày 3/11 doanh nghiệp K mua hàng hóa A (thuế GTGT của hàng hóa A khi mua được khấu trừ) của công ty X (hóa đơn GTGT), giá chưa thuế GTGT 10% là 500 tr.đ, đã nhập kho đủ, chưa thanh toán. Kế toán sẽ căn cứ vào hóa đơn, phiếu nhập kho để ghi nhận theo bút toán:

Nợ TK Hàng hóa (156):	500	
Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331) :	50	
Có TK Phải trả người bán (331):		550

• ***Mua hàng có chiết khấu thương mại***

Có các trường hợp phát sinh chiết khấu thương mại:

- Bên mua được hưởng chiết khấu thương mại, hóa đơn của bên bán ghi theo giá đã trừ chiết khấu và bên mua trả tiền theo giá mua đã trừ chiết khấu, như vậy, giá mua hàng chính là giá trị thuần theo nguyên tắc giá gốc, vì vậy bên mua không phản ánh khoản chiết khấu mua hàng.

- Trường hợp khoản chiết khấu thương mại nhận được sau khi mua hàng thì kế toán phải căn cứ vào tình hình biến động của hàng hóa để phân bổ chiết khấu thương mại được hưởng dựa trên số hàng còn tồn kho, số đã xuất bán trong kỳ:

Nợ TK TM, TGNH, Phải trả người bán... (111, 112, 331...)

Có TK Hàng hóa (156): *(Nếu hàng còn tồn kho)*

Có TK Gía vốn hàng bán (632) *(Nếu đã tiêu thụ trong kỳ)*

Có TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331) : *(Nếu có)*

Ví dụ 4.2: Vẫn tiếp ví dụ 4.1, nhưng tháng 12 doanh nghiệp tiếp tục mua hàng hóa A của công ty X (đây là lần mua hàng cuối cùng trong năm), giá chưa thuế GTGT 10% là 10 trđ và đạt mức hưởng chiết khấu thương mại 2% trên tổng trị giá hàng mua chưa có thuế. Như vậy, mức chiết khấu thương mại được hưởng là 2% * (500+10) =10,2.Toàn bộ số hàng hóa mua được hưởng chiết khấu thương mại doanh nghiệp vẫn chưa tiêu thụ. Kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa (156): 10

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331) : 1

Có TK Phải trả người bán (331): 11

Chiết khấu thương mại:

Nợ TK Phải trả người bán (331): 10,2

Có TK Hàng hóa (156): 10,2

• Mua hàng có phát sinh giảm giá hàng mua

Trường hợp bên bán chấp thuận giảm giá thì hai bên phải lập biên bản hoặc có thỏa thuận bằng văn bản ghi rõ: Số lượng, quy cách hàng hóa, mức giảm giá, theo hóa đơn bán hàng (số, ngày tháng của hóa đơn), lý do giảm giá, đồng thời bên bán lập hóa đơn để điều chỉnh mức giá. Căn cứ vào hóa đơn điều chỉnh giá, bên mua kê khai và điều chỉnh giảm trị giá của hàng trong kho.

• Trường hợp trả lại hàng mua

Trong trường hợp bên mua đã nhận hàng, sau đó trả lại hàng vì những lý do khác nhau (có thỏa thuận trong hợp đồng), khi xuất hàng

trả lại cho bên bán, bên mua phải lập hóa đơn, trên hóa đơn ghi rõ hàng trả lại do không đúng quy cách... Hóa đơn này chính là căn cứ cho bên bán, bên mua điều chỉnh doanh số bán, mua và số thuế GTGT đã kê khai.

Ví dụ 4.3: Về mua hàng có phát sinh giảm giá hàng mua: Vẫn các dữ kiện ở ví dụ 4.1, nhưng giả sử do chất lượng hàng không đạt tiêu chuẩn như hợp đồng, doanh nghiệp gửi văn bản yêu cầu công ty X giảm giá kèm biên bản kiểm nhận hàng. Ngày 15/11 nhận được hóa đơn điều chỉnh giảm 10% giá trị lô hàng mua ngày 3/11, khoản giảm này được trừ vào nợ phải trả người bán. Kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả người bán (331):	55	
Có TK Hàng hóa (156):		50
Có TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331) :		5

Ví dụ 4.4: Về trường hợp trả lại hàng mua: Vẫn dữ liệu ở ví dụ 4.1, nhưng giả sử do 1/5 số hàng trong lô hàng mua ngày 3/11 không đúng quy cách như hợp đồng, doanh nghiệp gửi văn bản kèm biên bản kiểm nhận hàng yêu cầu trả lại số hàng này. Ngày 10/11 doanh nghiệp đã lập hóa đơn và phiếu xuất kho cho số hàng trả lại, bên bán đã nhận lại hàng, giá trị trả lại được trừ vào nợ phải trả. Ngày 10/11 kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả người bán (331):	110	
Có TK Hàng hóa (156):		100
Có TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331) :		10

Chi phí mua hàng hạch toán vào tài khoản chi tiết riêng là tài khoản "Chi phí mua hàng hoá" (TK1562). Phản ánh chi phí thu mua hàng hóa phát sinh liên quan đến số hàng hóa đã nhập kho trong kỳ và tình hình định mức phát sinh trong quá trình thu mua hàng hóa.

Tuy nhiên, ở một số doanh nghiệp bán buôn có chủng loại hàng tồn kho mua bán không nhiều, doanh nghiệp mua bán hàng với khối lượng lớn và xác định dễ dàng chi phí mua hàng cho từng lô hàng nhập kho thì kế toán không cần theo dõi riêng chi phí mua hàng mà ghi chung vào giá mua hàng hóa một lần.

Ngoài trường hợp mua hàng thông thường như trên còn có các trường hợp khác như: Hàng đã về nhưng chưa có hóa đơn, hóa đơn về trước hàng về sau, hàng về nhập kho thừa hoặc thiếu so với hóa đơn, nhập khẩu hàng, người mua ứng trước tiền hàng.... Dưới đây là quá trình kế toán trong các trường hợp mua hàng này.

Ví dụ 4.5: Doanh nghiệp (giả sử tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kỳ kế toán là tháng) mua hàng hóa X của công ty B chưa thanh toán tiền, ngày 15/6 hàng đã về nhập kho 100 kg, nhưng chưa có hóa đơn, đến ngày 30/6 hóa đơn vẫn chưa về tới doanh nghiệp.

Kế toán xử lý tình huống trên như sau:

Ngày 15/6, làm thủ tục nhập kho hàng hóa theo số thực nhận, theo dõi trên sổ, kế toán chưa phản ánh giá trị hàng hóa vào sổ kế toán.

Ngày 30/6 (cuối kỳ) chưa có hóa đơn, kế toán phải ghi giá trị hàng vào sổ nhưng theo giá tạm tính (15.000 đ/kg, giá tạm tính này có thể là giá của lô hàng tương tự mua trước đó), kế toán phản ánh bút toán:

Nợ TK Hàng hóa (156):	1 500 000	
Có TK Phải trả người bán (331):		1 500 000

Giả sử, tiếp đó ngày 3/7, doanh nghiệp nhận được hóa đơn GTGT, giá chưa thuế là 14.000đ/kg, thuế GTGT 10%, số lượng hàng 100 kg, kế toán ghi bút toán sau để phản ánh:

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331) :	140 000	
Có TK Hàng hóa (156):		100 000
Có TK Phải trả người bán (331):		40 000

Nếu giả sử khi doanh nghiệp nhận được hóa đơn GTGT, giá chưa thuế là 16.000đ/kg, thuế GTGT 10%, số lượng hàng 100 kg, lúc này kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa (156) :	100 000	
Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331) :	160 000	
Có TK Phải trả người bán (331):		260 000

b. Hàng về chưa có hóa đơn

Đây là trường hợp hàng đã về nhưng doanh nghiệp chưa nhận được hóa đơn. Trong trường hợp này, khi hàng về kế toán chưa cần hạch toán, doanh nghiệp chỉ làm thủ tục nhập kho và lưu vào sổ theo dõi. Trong kỳ, nếu hóa đơn về kế toán ghi nhận như trường hợp mua hàng thông thường. Trường hợp cuối kỳ mà hóa đơn vẫn chưa về kế toán phải ghi sổ theo giá tạm tính (không phản ánh thuế GTGT vì chưa có căn cứ chính thức), vì số hàng này đã là tài sản của doanh nghiệp nên cần ghi nhận vào sổ sách kế toán để khi lập BCTC phản ánh đúng tổng số tài sản của doanh nghiệp. Khi nhận được hóa đơn sẽ điều chỉnh theo giá thực tế và lúc này mới phản ánh thuế GTGT được khấu trừ.

c. Hóa đơn về trước, hàng về sau

Khi doanh nghiệp nhận được hóa đơn nhưng hàng chưa về nhập kho (điều khoản giao hàng là tại kho của bên bán) thì kế toán lưu hóa đơn vào tập hồ sơ riêng "Hàng mua đang đi đường"

+ Nếu trong kỳ kế toán hàng về, kế toán tiến hành kiểm nhận, lập phiếu nhập kho và ghi vào sổ kế toán như các giao dịch mua hàng thông thường.

+ Nếu cuối kỳ, hàng vẫn chưa về, căn cứ vào hóa đơn, kế toán ghi :

Nợ TK Hàng mua đang đi đường (151)

Nợ TK Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ (133)

Có TK Tiền mặt TGNH, Tạm ứng, Phải trả người bán... (111, 112, 141, 331)

Đến kỳ kế toán sau, khi hàng về nhập kho, kế toán phản ánh

Nợ TK Hàng hóa (156)

Nợ TK Nguyên liệu và vật liệu (152)

Nợ TK Công cụ , dụng cụ (153)

Có TK Hàng mua đang đi đường (151)

d. Hàng nhận về thừa hoặc thiếu so với hóa đơn

Nhìn chung, mọi trường hợp mua hàng có phát sinh thừa hay thiếu thì đều phải lập biên bản để phản ánh đúng tình hình thực tế phát sinh,

nhưng khi giải quyết số hàng thừa hoặc thiếu này thì phải xem lại trách nhiệm cụ thể của bên bán hàng, bên mua hàng trong từng hợp đồng mua bán khác nhau. Nếu mua theo phương thức chuyển hàng (hàng giao tại nơi người mua yêu cầu, người bán có trách nhiệm vận chuyển đến địa điểm được yêu cầu) thì số hàng thừa hay thiếu thuộc về trách nhiệm của bên bán và như vậy bên mua không phản ánh số hàng thiếu hay thừa này. Nếu mua theo phương thức người bán giao hàng trực tiếp tại nơi bán (phương thức nhận hàng), việc chuyển hàng về địa điểm nào là do bên mua phải tự vận chuyển, thì số hàng thiếu hay thừa thuộc trách nhiệm của bên mua và trong trường hợp này bên mua phải phản ánh giá trị của số hàng thiếu hay thừa này.

Ở phần này, do đang đề cập đến kế toán quá trình mua hàng nên chúng ta sẽ làm rõ hơn về trường hợp bên mua chịu trách nhiệm và kế toán phải phản ánh giá trị hàng thừa, hoặc thiếu. Khi nhận hàng mua nhập kho, số lượng hàng thực nhận có thể không khớp đúng với số lượng ghi trên hóa đơn bán hàng, số hàng thực nhận lớn hơn số lượng ghi trên hóa đơn (hàng thừa) hoặc số hàng thực nhận nhỏ hơn số lượng ghi trên hóa đơn (hàng thiếu). Chúng ta sẽ xem xét từng trường hợp.

• *Trường hợp hàng thiếu so với hóa đơn:*

Khi nhận hàng mua nhập kho, số lượng hàng thực nhận nhỏ hơn số lượng ghi trên hóa đơn (hàng bị thiếu). Tùy theo nguyên nhân và mức độ thiếu sẽ xử lý:

- Nếu số hàng thiếu trong định mức cho phép thì coi như chi phí của quá trình thu mua và giá trị của số hàng thiếu được tính vào giá gốc của hàng mua về.

- Nếu số hàng thiếu nằm ngoài định mức thì kế toán phải theo dõi giá trị của số hàng thiếu này trên tài khoản "Tài sản thiếu chờ xử lý" bởi bút toán:

Nợ TK Hàng hóa, NVL, CCDC (156, 152,153): *Giá trị hàng nhập kho theo giá mua*

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số VAT được khấu trừ

Nợ TK Tài sản thiếu chờ xử lý (TK 1381): *Giá trị hàng bị thiếu so với hóa đơn*

Có TK Phải trả người bán (TK 331): *Tổng giá thanh toán*

Ví dụ 4.6: Doanh nghiệp mua hàng hóa của công ty A theo phương thức nhận hàng, hàng đã giao tại kho của bên bán với số lượng 100 chiếc, tổng trị giá chưa thuế GTGT 10% là 200 tr.đ. Khi hàng về nhập kho của doanh nghiệp, kiểm nhận thấy thiếu 1 chiếc (đây là loại hàng không được phép hao hụt khi vận chuyển). Kế toán sẽ ghi giá trị hàng hóa nhập kho theo số thực nhập nhưng số tiền phải trả cho người bán là số tiền trên hóa đơn. Giá trị số hàng thiếu được coi là tài sản thiếu chờ xử lý (khi chưa xác định được nguyên nhân). Giả sử DN tính thuế GTGT theo PP khấu trừ, căn cứ vào biên bản kiểm nhận, hóa đơn bán hàng, kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa (156) :	198
Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (133) :	19.8
Nợ TK Tài sản thiếu chờ xử lý (1381):	2.2
Có TK Phải trả người bán (331):	220

Lưu ý: Trong ví dụ trên, phần thuế GTGT được khấu trừ phản ánh theo giá trị lượng hàng thực nhận. Tuy nhiên, thực tế một số doanh nghiệp có thể hạch toán thuế GTGT được khấu trừ theo số thuế thể hiện trên hóa đơn nếu số lượng hàng thiếu không nhiều.

• *Trường hợp hàng thừa so với hóa đơn*

- Nếu hàng thừa với khối lượng nhỏ thì nhập kho theo số lượng thực tế và tổng giá trị ghi theo hóa đơn, vì hàng thừa với khối lượng nhỏ là không trọng yếu nên kế toán không cần phải lưu ý theo dõi riêng về số hàng thừa này.

- Nếu hàng thừa với khối lượng lớn thì ghi giá trị hàng nhập kho số lượng theo hóa đơn, số hàng thừa có thể hạch toán theo một trong 2 cách:

+ Cách 1: Hạch toán vào tài khoản "Tài sản thừa chờ xử lý" (TK 3381)

+ Cách 2: Doanh nghiệp có thể mở tài khoản ngoại bảng để theo dõi, ví dụ tài khoản "Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ", kế toán ghi đơn vào bên Nợ tài khoản "Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ". Sau đó, khi bên bán đến lấy hàng thừa thì ghi đơn bên Có.

Sau đó, tùy theo nguyên nhân gây ra thừa để xử lý.

Ví dụ 4.7: Doanh nghiệp (tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ) mua hàng hóa của công ty B theo phương thức nhận hàng, hàng đã giao tại kho của bên bán với số lượng 100 kg, tổng trị giá chưa thuế GTGT 10% là 200 trđ. Khi hàng về nhập kho của doanh nghiệp, kiểm nhận thấy thừa 10 kg. Kế toán nhập kho toàn bộ số hàng, căn cứ vào hóa đơn và phiếu nhập kho, kế toán ghi giá trị hàng:

Nợ TK Hàng hóa (156) : 200

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (133) : 20

Có TK Phải trả người bán (331): 220

Đồng thời căn cứ vào "Biên bản kiểm nhận" và "Phiếu nhập kho", ghi:

Nợ TK Hàng hóa (156) : 20

Có TK Tài sản thừa chờ xử lý (3381): 20

e. Ứng trước tiền hàng cho người bán

Đây là trường hợp doanh nghiệp đã chuyển tiền (ứng trước) cho người bán trong khi hàng chưa nhận. Về mặt bản chất, số tiền ứng trước cho người bán là tài sản của doanh nghiệp, kế toán cần theo dõi khoản ứng trước này trên tài khoản "Phải trả người bán", vì đây là giao dịch có liên quan tới những nhà cung cấp (người bán) hàng thông thường của doanh nghiệp. Trong hệ thống tài khoản hiện hành áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam tài khoản "Phải trả người bán" (TK 331) là tài khoản được dùng để phản ánh tình hình thanh toán với nhà cung cấp. Bản chất của tài khoản "Phải trả người bán" (TK 331) là tài khoản hỗn hợp, số dư bên nợ phản ánh số tiền doanh nghiệp đã ứng trước cho người bán nên được thể hiện là một khoản mục bên tài sản, số dư bên có thể hiện số tiền còn phải trả người bán nên được thể hiện là một khoản mục thuộc nợ phải trả bên nguồn vốn. Kết cấu của "Phải trả người bán" cụ thể như sau:

TK 331 – Phải trả người bán

- Số tiền đã ứng trước cho người bán - Số tiền đã trả cho người bán về vật tư hàng hóa đã mua	- Số tiền phải trả người bán về vật tư hàng hóa đã mua - Giá trị hàng hóa đã nhận trừ vào tiền ứng trước
Dư nợ: Số tiền đã ứng trước cho người bán hiện có cuối kỳ (ứng trước)	Dư có: Số tiền phải trả người bán hiện có cuối kỳ

Về phương pháp hạch toán các khoản tiền ứng trước cho người bán trong quá trình mua hàng hóa như sau:

- Khi doanh nghiệp ứng trước tiền hàng cho người bán, kế toán phản ánh:

Nợ TK Phải trả người bán (TK 331)

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

- Khi doanh nghiệp nhận được hàng giao sẽ trừ vào tiền ứng trước, kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa, NVL, CCDC (TK 156, 152, 153): *Giá mua không gồm VAT*

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): *Số VAT đầu vào*

Có TK Phải trả người bán (TK 331): *Tổng giá thanh toán (gồm cả trừ tiền ứng trước và số còn phải thanh toán)*

4.3.3. Kế toán mua hàng trong trường hợp doanh nghiệp sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ

4.3.3.1 Tài khoản và chứng từ sử dụng

Trong giao dịch mua hàng, khi sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ kế toán không phản ánh thường xuyên liên tục tình hình nhập, xuất hàng mà chỉ phản ánh giá trị vật tư tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ trên các tài khoản về hàng tồn kho. Trong kỳ, các giao dịch mua hàng, kế toán sẽ phản ánh vào tài khoản "Mua hàng" và các tài khoản liên quan phản ánh hàng tồn kho và hàng mua đang đi đường.

- Tài khoản "Mua hàng" (TK 611) trong hệ thống tài khoản kế toán hiện hành được dùng để phản ánh trị giá nguyên vật liệu, CCDC, hàng hóa mua vào, nhập kho hoặc đưa vào sử dụng trong kỳ. Tài khoản này có kết cấu như sau:

TK 611 – Mua hàng

+ Kết chuyển trị giá thực tế hàng hóa, vật tư tồn kho đầu kỳ (Theo kiểm kê) + Trị giá thực tế của hàng hóa, vật tư nhập trong kỳ	+ Kết chuyển trị giá thực tế hàng hóa, vật tư tồn kho cuối kỳ (Theo kiểm kê) + Trị giá thực tế hàng hóa vật tư xuất trong kỳ

Tài khoản "Mua hàng" (TK 611) *không có số dư cuối kỳ* và được chi tiết hóa thành 2 tài khoản cấp 2 theo loại hàng mua là:

+ TK 6111- Mua nguyên liệu, vật liệu

+ TK 6112- Mua hàng hóa

- Ngoài ra, kế toán còn sử dụng một số tài khoản khác có liên quan như: "Hàng mua đang đi đường", "Nguyên liệu, vật liệu", "công cụ, dụng cụ", "Hàng hóa",... Tuy nhiên, so với phương pháp kê khai thường xuyên, nội dung phản ánh của các tài khoản này trong trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ có một số khác biệt như sau:

+ Tài khoản "Hàng mua đang đi đường" (TK 151):

Bên nợ: Kết chuyển trị giá thực tế của hàng mua đang đi đường ở cuối kỳ

Bên có: Kết chuyển trị giá thực tế của hàng mua đang đi đường đầu kỳ

Số dư nợ: Phản ánh trị giá của hàng mua đang đi đường cuối kỳ

+ Các tài khoản phản ánh hàng tồn kho: TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu; TK 153 - Công cụ, dụng cụ; TK 156 - Hàng hóa:

Bên nợ: Kết chuyển trị giá thực tế vật tư, hàng hóa tồn kho *cuối kỳ* chuyển từ tài khoản "Mua hàng"

Bên có: Kết chuyển trị giá thực tế vật tư, hàng hóa tồn kho *đầu kỳ* chuyển sang tài khoản "Mua hàng"

Dư nợ: Phản ánh trị giá của vật tư, hàng hóa tồn kho cuối kỳ

Các chứng từ được sử dụng để hạch toán tương tự như khi sử dụng phương pháp Kê khai thường xuyên, bao gồm: Hoá đơn GTGT, hoá đơn bán hàng, phiếu mua hàng, phiếu nhập kho, biên bản kiểm nhận hàng hoá, phiếu chi, giấy thanh toán tạm ứng ...

4.3.3.2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu mua hàng theo phương pháp kiểm kê định kỳ

- Đầu kỳ, thực hiện kết chuyển trị giá hàng hóa, vật tư tồn kho và giá trị hàng đang đi trên đường sang tài khoản 'Mua hàng', kế toán ghi :

Nợ TK Mua hàng (TK 611): *Tổng giá trị hàng tồn kho và hàng đang đi đường*

Có TK NVL, CCDC, hàng hóa (TK 152, 153, 156): *Giá trị hàng tồn kho*

Có TK Hàng mua đang đi đường (TK 151): *Giá trị hàng đang đi đường*

- Trong kỳ, căn cứ vào hóa đơn, phiếu nhập kho hàng hóa, vật tư mua vào dùng cho SXKD hàng hóa, dịch vụ tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK Mua hàng (TK 611): *Giá mua hàng nhập kho chưa có thuế GTGT*

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): *Thuế GTGT đầu vào*

Có TK TM, TGNH, phải trả người bán...(111,112,331...): *Tổng giá thanh toán*

Căn cứ vào trị giá thực tế hàng hóa, vật tư xuất kho cho các mục đích khác nhau theo phiếu xuất kho, kế toán ghi :

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 621, 623,...): *Giá trị hàng xuất kho*

Có TK Mua hàng (TK 611): *Giá trị hàng xuất kho*

- Cuối kỳ, tiến hành kiểm kê số hàng tồn kho và hàng đang đi đường để kết chuyển giá trị hàng hóa, vật tư từ tài khoản 'Mua hàng' sang các tài khoản phản ánh hàng tồn kho và hàng đang đi đường:

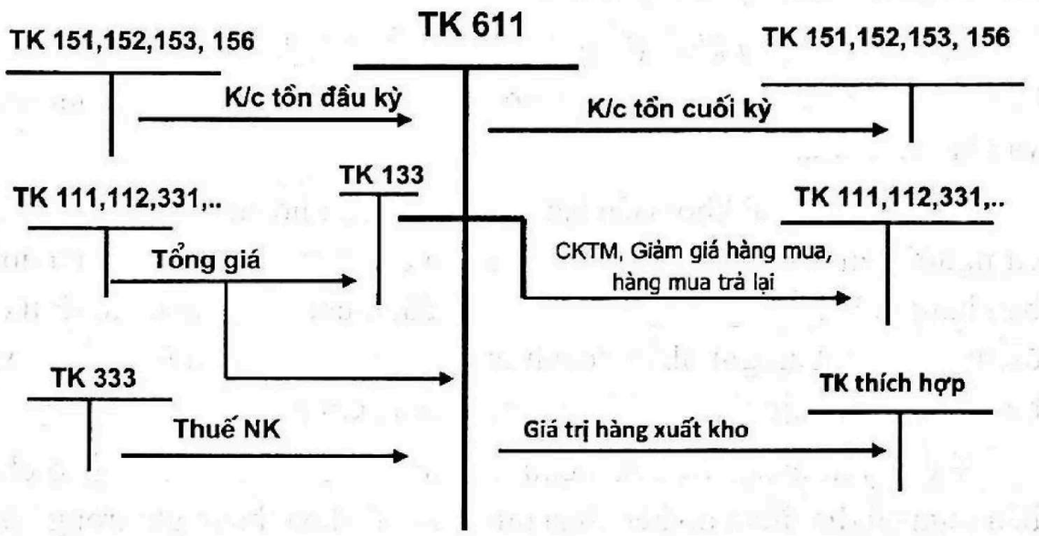
Nợ TK NVL, CCDC, hàng hóa (TK 152, 153, 156): *Giá trị hàng tồn kho*

Nợ TK Hàng mua đang đi đường (TK 151): Giá trị hàng đang đi đường

Có TK Mua hàng (TK 611): Tổng giá trị hàng tồn kho và đang đi đường

Có thể tóm tắt quy trình hạch toán mua hàng theo phương pháp kiểm kê định kỳ theo sơ đồ sau:

Sơ đồ 4.1: Kế toán mua hàng theo phương pháp kiểm kê định kỳ



4.4. KẾ TOÁN BÁN HÀNG

4.4.1. Hoạt động bán hàng

Như phần đầu của chương đã đề cập, bán hàng là việc chuyển quyền sở hữu hàng hóa gắn với phần lớn lợi ích và rủi ro cho khách hàng đồng thời được khách hàng thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán.

Nhiệm vụ chủ yếu của kế toán bán hàng là:

- Tính toán, phản ánh đúng, kịp thời doanh thu, giá vốn của hàng bán.

- Kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện kế hoạch bán hàng, kế hoạch lợi nhuận.

- Kiểm tra tình hình quản lý tiền thu về bán hàng, tình hình chấp hành kỷ luật thanh toán.

Khi thực hiện bán hàng, doanh nghiệp thương mại có thể sử dụng các *phương thức bán hàng* khác nhau là: Bán buôn và bán lẻ

a. Bán buôn

Bán buôn là quá trình bán hàng cho các doanh nghiệp sản xuất, doanh nghiệp thương mại để tiếp tục đưa vào quá trình sản xuất hoặc tiếp tục được chuyển bán. Đặc trưng của phương thức này là kết thúc nghiệp vụ bán hàng, hàng hoá vẫn nằm trong lĩnh vực lưu thông, chưa đi vào lĩnh vực tiêu dùng và số lượng hàng bán mỗi lần thường lớn.

Bán buôn có hai phương thức bán hàng cơ bản là: Bán hàng qua kho và giao hàng vận chuyển thẳng.

- *Bán hàng qua kho:* Hàng hóa mua về nhập kho sau đó mới xuất bán và giao hàng cho bên mua theo một trong hai cách là giao tại kho và chuyển hàng.

+ Giao hàng tại kho: Bên bán giao hàng tại kho của mình, bên mua cử người đến nhận hàng trực tiếp tại kho của bên bán, ký vào hóa đơn bán hàng, nhận hàng cùng với hóa đơn dành cho bên mua. Kể từ thời điểm này bên bán ghi nhận doanh thu bán hàng, giá vốn hàng bán, và bên mua phải chịu trách nhiệm về hàng hóa, chi phí hàng đi đường.

+ Chuyển hàng: Bên bán chuyển hàng từ kho của mình giao cho bên mua tại địa điểm do bên mua quy định đã thỏa thuận ghi trong hợp đồng. Hàng đang đi trên đường thì trách nhiệm đối với hàng hóa và chi phí thuộc về bên bán, kế toán ghi doanh thu bán hàng tại thời điểm bên bán giao hàng cho bên mua theo số thực tế giao được bên mua chấp nhận và ký trên hóa đơn bán hàng.

- *Giao hàng vận chuyển thẳng* (bán hàng giao tay ba): Xét theo tính chất vận chuyển hàng hóa thì hàng được mua và bán lại ngay mà không phải nhập kho. Doanh nghiệp có thể giao hàng ngay tại nơi mua hàng hoặc phải chuyển hàng giao cho bên mua tại địa điểm được yêu cầu. Với trường hợp này có thể có hai phương thức thanh toán khác nhau:

+ Vận chuyển thẳng có tham gia thanh toán: Nghĩa là doanh nghiệp thực hiện mua và bán hàng phải trực tiếp thanh toán tiền hàng. Như vậy toàn bộ giá trị hàng doanh nghiệp mua để bán ra phải tính vào doanh thu chịu thuế.

+ Vận chuyển thẳng không tham gia thanh toán: Lúc này doanh nghiệp mình trở thành tổ chức môi giới thương mại, doanh nghiệp

sẽ được hưởng hoa hồng và phải chịu thuế trên doanh thu hoa hồng. Trường hợp này doanh nghiệp phải có đầy đủ giấy tờ chứng minh theo luật thuế hiện hành.

b. Bán lẻ

Bán lẻ là phương thức bán hàng trực tiếp cho đối tượng tiêu dùng. Đặc trưng của phương thức bán lẻ là kết thúc nghiệp vụ bán hàng thì sản phẩm rời khỏi lĩnh vực lưu thông đi vào lĩnh vực tiêu dùng, giá trị sử dụng của sản phẩm được thực hiện. Hàng bán lẻ thường có khối lượng nhỏ và được thanh toán ngay. Có nhiều phương thức bán lẻ như: Bán hàng ở siêu thị, bán ở quầy, bán hàng qua điện thoại, qua mạng internet, bán lẻ lưu động,... Xét về cách thức thanh toán, có hai phương thức thu tiền bán hàng như sau:

+ *Bán lẻ thu tiền tập trung*: Tổ chức ở quy mô bán lẻ lớn như siêu thị, quầy bách hóa lớn, ...khách hàng tự chọn hàng hóa và thanh toán một lần tại quầy kế toán thu tiền, cuối ngày kế toán lập báo cáo bán hàng hàng ngày và đem nộp tiền vào phòng kế toán để ghi sổ một lần.

+ *Bán lẻ không thu tiền tập trung*: Phù hợp với quy mô bán lẻ nhỏ, mỗi nhân viên bán hàng thu tiền trực tiếp từ khách hàng, cuối ngày lập báo cáo bán hàng và nộp tiền cho phòng kế toán hoặc định kỳ 3,5,7 ngày...mới lập báo cáo bán hàng nhưng tiền mặt vẫn phải nộp hàng ngày (hoặc định kỳ ngắn).

Nhìn chung, với các phương thức bán hàng khác nhau, có thể sử dụng phương thức thanh toán trực tiếp thu bằng tiền mặt, thanh toán thu tiền chuyển khoản qua ngân hàng, tùy theo sự thỏa thuận giữa hai bên mua và bán.

4.4.2. Doanh thu, điều kiện ghi nhận và cách xác định doanh thu

Như đã trình bày ở trên, hoạt động bán hàng tạo ra doanh thu cho doanh nghiệp nhưng cũng cần phải xác định được giá vốn hàng bán để tính toán kết quả kinh doanh. Tuy nhiên, do cách thức xác định giá vốn hàng bán gắn với việc quản lý và tính giá hàng xuất kho, nên nội dung liên quan đến giá vốn sẽ được trình bày trong chương "Hàng tồn kho". Phần này sẽ chỉ tập trung làm rõ các vấn đề liên quan đến doanh thu bán hàng.

a. Khái niệm về doanh thu

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam về "Doanh thu và thu nhập khác" (VAS 14), *doanh thu* là tổng các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kì kế toán, phát sinh từ hoạt động SXKD thông thường của doanh nghiệp góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu.

Như vậy, doanh thu chỉ bao gồm tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được. Các khoản thu hộ bên thứ ba không phải là nguồn lợi ích kinh tế, không làm tăng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp sẽ không được coi là doanh thu. Hoặc các khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu làm tăng vốn chủ sở hữu nhưng không phải phát sinh từ hoạt động SXKD cũng không phải là doanh thu.

Tùy theo từng loại hình SXKD, doanh thu có thể bao gồm:

- Doanh thu bán hàng
- Doanh thu cung cấp dịch vụ
- Doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia.

Ngoài ra còn các khoản thu nhập khác như: Thu về thanh lý, nhượng bán TSCĐ, thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng, thu tiền bảo hiểm được bồi thường,...

b. Điều kiện ghi nhận doanh thu

Theo nguyên tắc cơ sở dồn tích, doanh thu được ghi nhận khi phát sinh, không phân biệt đã thu hay chưa thu tiền. Trong chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 chỉ rõ, *doanh thu bán hàng được ghi nhận* khi thỏa mãn *đồng thời* 5 điều kiện sau:

- Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hàng hoá;
- Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hoá;
- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;
- Doanh nghiệp đã thu được hoặc thu được lợi ích kinh tế từ việc bán hàng;
- Xác định được các chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

c. Xác định doanh thu

Trong quá trình xác định doanh thu để ghi nhận, người ta xác định như sau:

- Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được.

- Doanh thu phát sinh từ giao dịch được xác định bởi thỏa thuận giữa doanh nghiệp với bên mua hoặc bên sử dụng tài sản. Nó được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu được hoặc sẽ thu được sau khi trừ (-) các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại.

- Đối với các khoản tiền hoặc tương đương tiền không được nhận ngay thì doanh thu được xác định bằng cách quy đổi giá trị danh nghĩa của các khoản sẽ thu được trong tương lai về giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu theo tỷ lệ lãi suất hiện hành. Giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu có thể nhỏ hơn giá trị danh nghĩa sẽ thu được trong tương lai.

- Khi hàng hoá hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự về bản chất và giá trị thì việc trao đổi đó không được coi là một giao dịch tạo doanh thu.

- Khi hàng hoá hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ khác không tương tự thì việc trao đổi đó được coi là một giao dịch tạo doanh thu. Trường hợp này doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm. Khi không xác định được giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về thì doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm.

d. Doanh thu thuần và các khoản giảm trừ doanh thu

Khi bán hàng, bên cạnh việc ghi nhận doanh thu, có thể phát sinh các trường hợp hàng đã mua rồi, doanh nghiệp đã ghi doanh thu nhưng khách hàng trả lại toàn bộ hay một phần hàng, hoặc doanh nghiệp phải

giảm bớt giá cho khách hàng vì hàng lỗi... đó chính là các khoản giảm trừ doanh thu. Kế toán cần phản ánh, theo dõi cụ thể các khoản này vì có như vậy bản chất của số liệu mới được thể hiện rõ. Cụ thể, các khoản giảm trừ doanh thu là: Chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, giá trị hàng bán bị trả lại.

- Chiết khấu thương mại là khoản doanh nghiệp bán giảm giá niêm yết cho khách hàng mua hàng với khối lượng lớn.

- Giảm giá hàng bán là khoản giảm trừ cho người mua do hàng kém phẩm chất, sai qui cách hoặc lạc hậu thị hiếu.

- Giá trị hàng bán bị trả lại là giá trị lượng hàng đã xác định là tiêu thụ bị khách hàng trả lại và từ chối thanh toán.

Doanh thu và các khoản giảm trừ doanh thu là cơ sở để tính doanh thu thuần, từ đó để xác định kết quả kinh doanh trong kì kế toán. Doanh thu thuần được xác định theo công thức sau:

Doanh thu thuần bán hàng và cung cấp dịch vụ	=	Tổng doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	-	Các khoản giảm trừ doanh thu

4.4.3. Kế toán các trường hợp bán hàng

Hàng bán ra có thể là bán hàng hóa hoặc thành phẩm; trong đó thành phẩm là kết quả quá trình sản xuất của chính doanh nghiệp, hàng hoá là những vật phẩm các doanh nghiệp mua về để bán mà không cần phải qua quá trình chế biến đáng kể nào. Để đơn giản cho quá trình nghiên cứu, chương này tập trung làm rõ phương pháp kế toán với hoạt động tiêu thụ hàng hóa. Đối với thành phẩm, việc hạch toán quá trình tiêu thụ là hoàn toàn tương tự, điểm khác biệt duy nhất là việc ghi nhận giá vốn trong trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ. Vấn đề này sẽ được trình bày trong chương "Kế toán chi phí sản xuất và thành phẩm".

4.4.3.1. Chứng từ và tài khoản kế toán sử dụng

- ***Chứng từ sử dụng***

Chứng từ quan trọng nhất trong giao dịch bán hàng là "Hóa đơn bán hàng" vì trên đó phản ánh khá đầy đủ các yếu tố của một giao dịch

bán hàng để làm cơ sở ghi nhận vào sổ sách kế toán. Ngoài ra còn có một số chứng từ khác kèm theo, như: Hóa đơn GTGT; bảng thanh toán hàng đại lí, kí gửi; thẻ quầy hàng; các chứng từ thanh toán (phiếu thu, séc chuyển khoản, séc thanh toán, ủy nhiệm thu, giấy báo có, bảng sao kê của ngân hàng...); tờ khai thuế GTGT; chứng từ kế toán liên quan khác như phiếu nhập kho hàng trả lại...

• ***Tài khoản kế toán sử dụng***

Để phản ánh giao dịch bán hàng thông thường, kế toán phải sử dụng nhóm tài khoản phản ánh doanh thu, nhóm tài khoản phản ánh giá vốn hàng bán và chi phí bán hàng, nhóm tài khoản phản ánh vốn bằng tiền và các khoản phải thu, và nhóm tài khoản phản ánh hàng tồn kho. Các tài khoản phản ánh vốn bằng tiền, các khoản phải thu và hàng tồn kho đã được giới thiệu ở phần kế toán mua hàng, dưới đây chúng ta cùng xem xét nội dung kết cấu các tài khoản phản ánh về doanh thu, giá vốn hàng bán và chi phí bán hàng theo hệ thống tài khoản hiện hành.

° *Tài khoản "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" - TK 511*: Tài khoản này dùng để phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp trong một kỳ kế toán, như: Bán sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất ra, bán hàng hóa mà doanh nghiệp đã mua vào, bán bất động sản đầu tư, thực hiện công việc đã thỏa thuận theo hợp đồng về cung cấp dịch vụ trong một kỳ hoặc nhiều kỳ kế toán (dịch vụ vận tải, du lịch, cho thuê TSCĐ theo phương thức thuê hoạt động, doanh thu hợp đồng xây dựng…).

Nội dung, kết cấu của TK 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" được tóm tắt như sau:

Bên nợ:

- Các khoản thuế gián thu phải nộp (GTGT, TTĐB, XK, BVMT);
- Doanh thu hàng bán bị trả lại kết chuyển cuối kỳ;
- Khoản giảm giá hàng bán kết chuyển cuối kỳ;
- Khoản chiết khấu thương mại kết chuyển cuối kỳ;
- Kết chuyển doanh thu thuần vào tài khoản 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

Bên có: Doanh thu bán sản phẩm, hàng hoá, bất động sản đầu tư và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp thực hiện trong kỳ kế toán.

Tài khoản này không có số dư cuối kì

Tài khoản "Giá vốn hàng bán" - TK 632: Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá vốn của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, bất động sản đầu tư; giá thành sản xuất của sản phẩm xây lắp (đối với doanh nghiệp xây lắp) bán trong kỳ. Ngoài ra, tài khoản này còn dùng để phản ánh các chi phí liên quan đến hoạt động kinh doanh bất động sản đầu tư như: Chi phí khấu hao; chi phí sửa chữa...Nội dung kết cấu của tài khoản này có sự khác nhau giữa phương pháp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên và phương pháp kiểm kê định kỳ. Phần này chỉ trình bày các nội dung liên quan đến hoạt động mua bán hàng. Cụ thể như sau:

- Kết cấu TK 632 theo phương pháp kê khai thường xuyên

Bên nợ:

+ Trị giá vốn của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã bán trong kỳ.

+ Các khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho sau khi trừ phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra;

+ Số trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho (chênh lệch giữa số dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập năm nay lớn hơn số dự phòng đã lập năm trước chưa sử dụng hết).

+ Một số khoản ghi tăng giá vốn hàng bán khác.

Bên Có:

- Kết chuyển giá vốn của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã bán trong kỳ sang tài khoản 911 "Xác định kết quả kinh doanh";

- Khoản hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho cuối năm tài chính (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập năm nay nhỏ hơn số đã lập năm trước);

- Trị giá hàng bán bị trả lại nhập kho;

- Khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán nhận được sau khi hàng mua đã tiêu thụ.

- Các khoản thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi

trường đã tính vào giá trị hàng mua, nếu khi xuất bán hàng hóa mà các khoản thuế đó được hoàn lại.

- Kết cấu TK 632 theo phương pháp kiểm kê định kỳ:

Bên Nợ:

- Trị giá vốn của hàng hóa đã xuất bán trong kỳ.

- Số trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập năm nay lớn hơn số đã lập năm trước chưa sử dụng hết).

Bên Có:

- Kết chuyển giá vốn của hàng hóa đã gửi bán nhưng chưa được xác định là tiêu thụ;

- Hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho cuối năm tài chính (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập năm nay nhỏ hơn số đã lập năm trước);

- Kết chuyển giá vốn của hàng hóa đã xuất bán vào bên Nợ tài khoản 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

Tài khoản "Giá vốn hàng bán" không có số dư cuối kỳ.

° *Tài khoản "Chi phí bán hàng" - TK 641:* Dùng để phản ánh các chi phí thực tế phát sinh trong quá trình bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ, bao gồm các chi phí chào hàng, giới thiệu sản phẩm, quảng cáo sản phẩm, hoa hồng bán hàng, chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hóa (trừ hoạt động xây lắp), chi phí bảo quản, đóng gói, vận chuyển... Nội dung, kết cấu của tài khoản này như sau:

Bên nợ: Phản ánh các chi phí phát sinh liên quan đến quá trình bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ.

Bên có:

+ Khoản được ghi giảm chi phí bán hàng trong kỳ;

+ Kết chuyển chi phí bán hàng sang tài khoản 911 để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

Tài khoản này cũng không có số dư cuối kỳ

4.4.3.2. Phương pháp kế toán trong trường hợp bán hàng trực tiếp

Tùy theo doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên hay kiểm kê định kỳ mà các bút toán phản ánh giao dịch bán hàng có những khác biệt nhất định. Chúng ta sẽ xem xét từng

trường hợp.

• ***Trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên***

Khi bán hàng trực tiếp cho khách hàng, căn cứ vào hóa đơn GTGT và các chứng từ thanh toán để phản ánh doanh thu bán hàng vào tài khoản "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ". Tuy nhiên khi xác định và hạch toán doanh thu bán hàng cần lưu ý rằng *các loại thuế gián thu (thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu)* về bản chất là đánh vào người tiêu dùng nhưng được thu thông qua giá thanh toán khi bán hàng. Điều đó có nghĩa là đối với những mặt hàng phải chịu các loại thuế trên, trong tổng giá thanh toán mà người mua trả cho doanh nghiệp có cả các loại thuế. Tuy nhiên phần doanh nghiệp thực hưởng chỉ là phần giá không có thuế, phần thuế tương ứng chỉ là khoản thu hộ ngân sách. Nói cách khác, phần doanh thu doanh nghiệp chỉ được hạch toán theo giá không có thuế hoặc hạch toán theo giá có thuế nhưng sau đó phải ghi giảm trừ vào tài khoản doanh thu phần thuế tương ứng, không hạch toán các khoản thuế này vào chi phí. Việc hạch toán cụ thể như sau:

+ Đối với sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, bất động sản đầu tư thuộc đối tượng chịu thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế bảo vệ môi trường, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ theo giá bán chưa có thuế, các khoản thuế gián thu phải nộp (chi tiết từng loại thuế) được tách riêng ngay khi ghi nhận doanh thu (kể cả thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp), ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,... *Tổng giá thanh toán*

TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ : Giá chưa có thuế

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

+ Trường hợp không tách ngay được các khoản thuế phải nộp, kế toán ghi nhận doanh thu bao gồm cả thuế phải nộp. Định kỳ kế toán xác định nghĩa vụ thuế phải nộp và ghi giảm doanh thu, ghi:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

Theo nguyên tắc phù hợp, bên cạnh việc ghi nhận doanh thu như trên, kế toán còn phải ghi nhận chi phí tương ứng về giá vốn của thành

phẩm, hàng hóa, hoặc lao vụ dịch vụ được giao bán trực tiếp:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): *Trị giá vốn của số hàng tiêu thụ*

Có TK Thành phẩm, hàng hóa (TK 155,156): *Trị giá vốn của số hàng tiêu thụ*

Chú ý: Như đã trình bày ở trên, chi phí thu mua hàng hóa được tính vào giá gốc của hàng mua. Khi hạch toán giá vốn hàng bán, phải thực hiện hạch toán trị giá mua của hàng hóa tiêu thụ, đồng thời phải hạch toán phân bổ chi phí thu mua. Mục đích của việc phân bổ chi phí mua hàng vào chi phí giá vốn hàng bán trong kỳ nhằm đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí với doanh thu. Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí mua hàng tùy thuộc vào tình hình cụ thể của mỗi doanh nghiệp, nhưng phải được thực hiện nhất quán trong niên độ kế toán. Tiêu thức phân bổ được chọn thường là: Trị giá mua hàng tồn kho, khối lượng hàng hóa... Nói chung, những tiêu thức được chọn là nguyên nhân chủ yếu làm phát sinh chi phí mua hàng tại doanh nghiệp.

Ví dụ 4.8. Số dư đầu kỳ của các tài khoản: TK 1561 "Giá mua hàng hóa": 100 trđ , TK 1562 "Chi phí thu mua": 10 trđ. Trong tháng nhập hàng có giá trị thuần 198 trđ, chi phí mua hàng 15 trđ. Trị giá mua của hàng đã xuất bán ra trong kỳ là 250 tr.đ. Hãy phân bổ chi phí mua hàng cho hàng đã bán ra trong kỳ

- Phân bổ chi phí mua hàng:

$$\text{Chi phí mua hàng phân bổ cho hàng bán ra trong kỳ} = \frac{10 + 15}{100 + 198} \times 250 = 20{,}973$$

- Cuối kỳ phân bổ chi phí mua hàng vào giá vốn hàng bán:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632) : 20,973

Có TK Chi phí thu mua hàng hóa (TK1562) : 20,973

• ***Trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ***

Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ là căn cứ vào kết quả kiểm kê thực tế để phản ánh giá trị hàng tồn kho cuối kỳ

trên sổ kế toán và từ đó tính ra trị giá hàng hoá đã xuất trong kỳ theo công thức:

Trị giá hàng hóa xuất kho trong kỳ	=	*Trị giá hàng hóa tồn kho đầu kỳ*	+	*Trị giá hàng hóa nhập kho trong kỳ*	-	*Trị giá hàng hóa tồn kho cuối kỳ*

Như vậy, nếu doanh nghiệp thực hiện kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ, trong giao dịch bán hàng trực tiếp, kế toán phản ánh doanh thu tương tự phương pháp kê khai thường xuyên, vì doanh thu được ghi nhận ngay khi bán hàng và ghi nhận theo giá bán. Tuy nhiên, điểm khác biệt là việc ghi nhận giá vốn không được ghi nhận ngay vào thời điểm giao dịch bán hàng phát sinh mà bút toán ghi nhận giá vốn chỉ được thực hiện vào cuối kỳ kế toán khi đã biết trị giá vốn của số hàng tiêu thụ.

Khi mua hàng theo phương pháp kiểm kê định kỳ kế toán hạch toán giá thực tế hàng mua về vào bên nợ tài khoản "Mua hàng". Vì vậy, cuối kỳ khi xác định được trị giá vốn của số hàng tiêu thụ trong kỳ, kế toán phản ánh:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): *Theo trị giá vốn của hàng đã bán*

Có TK Mua hàng (TK 611) : *Theo trị giá vốn của hàng đã bán*

• ***Kế toán các khoản giảm trừ doanh thu***

Thực tế, khi thực hiện hoạt động bán hàng, có thể phát sinh các trường hợp như doanh nghiệp cho người mua hưởng chiết khấu thương mại khi họ mua số lượng lớn hàng hóa, chấp nhận giảm giá hàng bán hoặc chấp nhận cho người mua trả lại hàng do chất lượng hàng không đảm bảo yêu cầu, hoặc cho hưởng chiết khấu thanh toán do người mua trả tiền sớm. Dưới đây, chúng ta sẽ xem xét quá trình xử lý kế toán khi phát sinh những khoản này như thế nào.

• ***Kế toán các khoản giảm trừ doanh thu***

Các khoản giảm trừ doanh thu (gồm chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và hàng bán bị trả lại) khi phát sinh sẽ được hạch toán ghi giảm doanh thu. Tuy nhiên, để rành mạch trong quá trình hạch toán và dễ dàng trong việc tập hợp theo dõi số liệu phục vụ cho công tác quản lý điều hành, các khoản này trước hết sẽ được hạch toán vào tài khoản trung gian, sau đó cuối kỳ mới kết chuyển về bên nợ của tài khoản "Doanh thu

bán hàng và cung cấp dịch vụ" để xác định doanh thu thuần.

Tài khoản được kế toán sử dụng để tập hợp các khoản giảm trừ doanh là:

Tài khoản "Các khoản giảm trừ doanh thu" - TK 521: Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản được điều chỉnh giảm trừ vào doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ phát sinh trong kỳ, gồm: Chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và hàng bán bị trả lại. Tài khoản này không phản ánh các khoản thuế được giảm trừ vào doanh thu như thuế GTGT đầu ra phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp.

Điều chỉnh giảm doanh thu được thực hiện như sau:

- Khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại phát sinh cùng kỳ tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa dịch vụ được điều chỉnh giảm doanh thu của kỳ phát sinh;

- Trường hợp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã tiêu thụ từ các kỳ trước, đến kỳ sau mới phát sinh chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán hoặc hàng bán bị trả lại thì doanh nghiệp được ghi giảm doanh thu theo nguyên tắc:

+ Nếu sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã tiêu thụ từ các kỳ trước, đến kỳ sau phải giảm giá, phải chiết khấu thương mại, bị trả lại nhưng phát sinh trước thời điểm phát hành Báo cáo tài chính, kế toán phải coi đây là một sự kiện cần điều chỉnh phát sinh sau ngày lập Bảng cân đối kế toán và ghi giảm doanh thu, trên Báo cáo tài chính của kỳ lập báo cáo (kỳ trước).

+ Trường hợp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ phải giảm giá, phải chiết khấu thương mại, bị trả lại sau thời điểm phát hành Báo cáo tài chính thì doanh nghiệp ghi giảm doanh thu của kỳ phát sinh (kỳ sau).

Lưu ý về chiết khấu thương mại:

- Trường hợp trong hóa đơn GTGT hoặc hóa đơn bán hàng đã thể hiện khoản chiết khấu thương mại cho người mua là khoản giảm trừ vào số tiền người mua phải thanh toán (giá bán phản ánh trên hoá đơn là giá đã trừ chiết khấu thương mại) thì doanh nghiệp (bên bán hàng) không sử dụng tài khoản này, doanh thu bán hàng phản ánh theo giá đã trừ chiết khấu thương mại (doanh thu thuần).

- Trường hợp chiết khấu thương mại chưa được phản ánh là khoản giảm trừ số tiền phải thanh toán trên hóa đơn. Trường hợp này, bên bán ghi nhận doanh thu ban đầu theo giá chưa trừ chiết khấu thương mại (doanh thu gộp). Khoản chiết khấu thương mại cần phải theo dõi riêng trên tài khoản này thường phát sinh trong các trường hợp như:

+ Số chiết khấu thương mại người mua được hưởng lớn hơn số tiền bán hàng được ghi trên hoá đơn lần cuối cùng. Trường hợp này có thể phát sinh do người mua hàng nhiều lần mới đạt được lượng hàng mua được hưởng chiết khấu và khoản chiết khấu thương mại chỉ được xác định trong lần mua cuối cùng;

+ Các nhà sản xuất cuối kỳ mới xác định được số lượng hàng mà nhà phân phối (như các siêu thị) đã tiêu thụ và từ đó mới có căn cứ để xác định được số chiết khấu thương mại phải trả dựa trên doanh số bán hoặc số lượng sản phẩm đã tiêu thụ.

Về giảm giá hàng bán:

- Trường hợp trong hóa đơn GTGT hoặc hóa đơn bán hàng đã thể hiện khoản giảm giá hàng bán cho người mua là khoản giảm trừ vào số tiền người mua phải thanh toán (giá bán phản ánh trên hoá đơn là giá đã giảm) thì doanh nghiệp (bên bán hàng) không sử dụng tài khoản này, doanh thu bán hàng phản ánh theo giá đã giảm (doanh thu thuần).

- Chỉ phản ánh vào tài khoản này các khoản giảm trừ do việc chấp thuận giảm giá sau khi đã bán hàng (đã ghi nhận doanh thu) và phát hành hoá đơn (giảm giá ngoài hoá đơn) do hàng bán kém, mất phẩm chất...

Đối với *hàng bán bị trả lại*, tài khoản này dùng để phản ánh giá trị của số sản phẩm, hàng hóa bị khách hàng trả lại do các nguyên nhân: Vi phạm cam kết, vi phạm hợp đồng kinh tế, hàng bị kém, mất phẩm chất, không đúng chủng loại, quy cách.

Tài khoản *"Các khoản giảm trừ doanh thu"* - TK521 phản ánh các khoản giảm trừ vào doanh thu bán hàng nên còn được gọi là tài khoản điều chỉnh giảm doanh thu và có kết cấu ngược với tài khoản "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ". Cụ thể, nội dung kết cấu tài khoản này như sau:

Bên nợ: - Số chiết khấu thương mại đã chấp nhận thanh toán cho khách hàng;

- Số giảm giá hàng bán đã chấp thuận cho người mua hàng;

- Doanh thu của hàng bán bị trả lại, đã trả lại tiền cho người mua hoặc tính trừ vào khoản phải thu khách hàng về số sản phẩm, hàng hóa đã bán

Bên có: Kết chuyển toàn bộ số chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, doanh thu của hàng bán bị trả lại sang tài khoản 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" để xác định doanh thu thuần của kỳ báo cáo.

Tài khoản này cuối kỳ không có số dư.

Tài khoản 521 có 3 tài khoản cấp 2

- Tài khoản 5211 - Chiết khấu thương mại

- Tài khoản 5212 - Hàng bán bị trả lại

- Tài khoản 5213 - Giảm giá hàng bán

Khi phát sinh các khoản giảm trừ doanh thu, tùy theo từng trường hợp, doanh nghiệp phải phát hành hóa đơn chứng từ liên quan để hạch toán. Cụ thể:

- Đối với chiết khấu thương mại được thể hiện ngay trên "Hóa đơn bán hàng" hoặc "Hóa đơn GTGT" lần cuối hoặc "Bản thông báo về chiết khấu thương mại" được hưởng...

- Với trường hợp giảm giá hàng bán, chứng từ có thể sử dụng là: Biên bản thỏa thuận giữa hai bên mua bán, hóa đơn điều chỉnh giá ...

- Đối với trường hợp hàng bán trả lại, ngoài hóa đơn trả hàng do bên mua hàng lập, còn có phiếu nhập kho khi đơn vị nhận lại hàng...

Về hạch toán, căn cứ vào các chứng từ có liên quan đến các khoản chiết khấu thương mại, hàng bán bị trả lại, giảm giá hàng bán, kế toán ghi:

- Trường hợp sản phẩm, hàng hoá đã bán phải giảm giá, chiết khấu thương mại , hàng bán bị trả lại thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ TK 521 - Các khoản giảm trừ doanh thu

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (thuế GTGT đầu ra được giảm)

Có các TK 111,112,131,...

- Trường hợp sản phẩm, hàng hoá đã bán phải giảm giá, chiết khấu thương mại hàng bán bị trả lại không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT hoặc thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp thì khoản giảm giá hàng bán cho người mua, ghi:

Nợ TK 521 - Các khoản giảm trừ doanh thu

Có các TK 111, 112, 131,...

Riêng với trường hợp hàng đã bán bị trả lại, bên cạnh bút toán ghi khoản giảm trừ doanh thu như trên, kế toán còn phải phản ánh:

+ Trị giá vốn thực tế hàng bị trả lại nhập kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, kế toán ghi:

Nợ TK Thành phẩm, hàng hóa (TK 155, 156): *Theo giá thực tế xuất kho*

Có TK Giá vốn hàng bán (TK 632): *Theo giá thực tế xuất kho*

+ Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ, (trả lại hàng vào kỳ sau) ghi:

Nợ TK 611 - Mua hàng (đối với hàng hóa)

Nợ TK 631 - Giá thành sản xuất (đối với sản phẩm)

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán.

+ Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến hàng bị trả lại - nếu có (như chi phí nhận hàng về), được hạch toán vào chi phí bán hàng:

Nợ TK Chi phí bán hàng (TK 641)

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

Cuối kỳ kế toán, kết chuyển các khoản giảm trừ doanh thu:

Nợ TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (TK 511): *Tổng số giảm trừ*

Có TK Các khoản giảm trừ doanh thu (TK 521): *Tổng số giảm trừ*

Ví dụ 4.9: Ngày 1/3/N, doanh nghiệp X (tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, hạch toán hàng tồn kho theo PP kê khai thường xuyên) bán cho doanh nghiệp Y một lô hàng hóa trị giá bán chưa gồm VAT 10% là 100 trđ, giá gốc của số hàng trên là 70 tr.đ, doanh nghiệp Y đã nhận hàng và chưa thanh toán (Doanh nghiệp X đã xuất Hóa đơn bán hàng số 53, bán tại kho với Phiếu xuất kho 09). Ngày 15/3/N, do hàng kém chất lượng, doanh nghiệp Y trả lại số hàng trên (Hóa đơn trả hàng số 134). Doanh nghiệp X đã nhận lại đủ hàng nhập kho và trừ vào khoản phải thu.

Như vậy, ngày 1/3/N, kế toán doanh nghiệp X phản ánh:

Ghi doanh thu

Nợ TK Phải thu KH (TK 131Y): 110

Có: TK Doanh thu bán hàng (TK 511): 100

Có TK Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (TK 333): 10

Ghi giá vốn

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): 70

Có TK hàng hóa (TK 156): 70

Ngày 15/3/N, Doanh nghiệp X đã nhận lại hàng và ghi nhận doanh thu hàng bán bị trả lại .

Ghi doanh thu hàng bán bị trả lại

Nợ Các khoản giảm trừ doanh thu TK (TK 521): 100

Nợ TK Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (TK 333): 10

Có : TK TK Phải thu KH (TK 131Y): 110

Nhập kho hàng bán bị trả lại:

Nợ TK hàng hóa (TK 156): 70

Có TK Giá vốn hàng bán (TK 632): 70

- ***Kế toán khoản chiết khấu thanh toán***

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 (VAS 14), chiết khấu thanh toán là khoản tiền người bán giảm trừ cho người mua do người

mua thanh toán tiền mua hàng trước thời hạn theo hợp đồng. Xét về bản chất, khoản chiết khấu thanh toán chính là giá của quyền sử dụng vốn do người mua chuyển giao hoàn trả vốn cho người bán sớm hơn so với dự kiến. Vì vậy, khoản chiết khấu thanh toán thực hiện cho khách hàng được xem là chi phí của hoạt động tài chính và kế toán sử dụng tài khoản "Chi phí tài chính" để hạch toán số tiền chiết khấu thanh toán này. Phương pháp hạch toán cụ thể như sau:

Khi khách hàng thanh toán sớm, được doanh nghiệp thực hiện chiết khấu thanh toán với một số tiền nhất định, kế toán phản ánh:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111,112): *Số tiền khách hàng trả sau khi trừ CKTT*

Nợ TK Chi phí hoạt động tài chính (TK 635): *Số tiền CKTT*

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131): *Tổng số tiền phải thu của khách hàng*

Ví dụ 4.10: Ngày 3/3/N, doanh nghiệp bán cho khách hàng một lô hàng hóa trị giá bán chưa gồm VAT 10% là 10 trđ, với điều khoản thanh toán 2/10, n/30 (kỳ hạn thanh toán là 30 ngày, được hưởng 2% chiết khấu thanh toán nếu trả trong vòng 10 ngày đầu tiên kể từ ngày mua hàng), ngày 11/3/N khách hàng thanh toán tiền hàng bằng TGNH. Hãy định khoản giao dịch ngày 11/3/N.

Như vậy, ngày 11/3/N khách hàng thanh toán tiền hàng (trong vòng 10 ngày) nên được DN cho hưởng chiết khấu thanh toán, kế toán định khoản:

Nợ TK TGNH (TK 112):	10,78
Nợ TK Chi phí hoạt động tài chính (TK 635):	0,22
Có TK Phải thu khách hàng (TK 131):	11

Phần tiếp theo sẽ làm rõ các điểm khác biệt cần lưu ý khi ghi nhận doanh thu bán hàng và giá vốn hàng bán trong trường hợp doanh nghiệp bán hàng theo các phương thức bán hàng khác như: Bán hàng trả chậm, trả góp; bán hàng theo phương thức chuyển hàng; bán hàng đại lý; và trường hợp khách hàng đã ứng trước tiền hàng. Lưu ý rằng, trong các trường hợp này nếu có phát sinh các nghiệp vụ như thuế gián

thu, các khoản giảm trừ doanh thu, chiết khấu thanh toán, việc xử lý và hạch toán hoàn toàn tương tự như đã trình bày ở trên nên phần này sẽ không đề cập lại những vấn đề đó nữa.

4.4.3.3. Phương pháp kế toán trong trường hợp bán hàng trả chậm, trả góp

Bán hàng trả chậm, trả góp là trường hợp doanh nghiệp bán khi giao hàng, khách hàng chưa trả tiền ngay hoặc chỉ thanh toán một phần tiền mua hàng, phần còn lại được trả dần trong một thời gian nhất định. Như vậy, việc hạch toán giá vốn hàng bán không có gì khác so với trường hợp bán hàng trực tiếp. Với việc ghi nhận doanh thu thì cần lưu ý những vấn đề như sau:

Thứ nhất: Thời điểm hàng được giao cho người mua là đã xác định tiêu thụ, vì vậy, doanh thu bán hàng được ghi nhận ngay lúc này.

Thứ hai: Doanh thu bán hàng được ghi theo giá bán thu tiền một lần (như trường hợp trả ngay). Như vậy, tổng số tiền thu được từ khách hàng khi bán trả chậm, trả góp lớn hơn doanh thu bán hàng được ghi nhận, phần chênh lệch này (chênh lệch giữa giá trả chậm, trả góp với giá trả ngay) được phản ánh là doanh thu chưa thực hiện. Với từng kỳ trả tiền của khách hàng sau đó, số doanh thu chưa thực hiện được phân bổ dần vào doanh thu hoạt động tài chính trong kỳ (tương ứng với giá quyền sử dụng vốn mà bên bán cho bên mua được sử dụng).

- Ghi nhận doanh thu theo giá bán trả tiền ngay chưa có thuế,:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112) : *Số tiền đã thu được*

Nợ TK Phải thu khách hàng (TK 131) : *Số tiền còn phải thu*

Có TK Doanh thu bán hàng (TK 511) : *Theo giá bán trả ngay chưa thuế GTGT*

Có TK Thuế GTGT đầu ra (TK 3331) : *Thuế GTGT phải nộp*

Có TK Doanh thu chưa thực hiện (TK 3387): *(C/L giữa tổng số tiền bán theo giá trả góp với giá bán trả ngay chưa có thuế GTGT)*

- Khi thu được tiền các kỳ tiếp theo, căn cứ vào chứng từ thanh toán, kế toán ghi sổ:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): *Số tiền hàng bán được thanh toán*

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131): *Số tiền hàng bán được thanh toán*

- Từng kỳ, tính toán và xác định doanh thu chưa thực hiện từ bán hàng trả góp, trả chậm phân bổ vào doanh thu hoạt động tài chính theo nguyên tắc phù hợp, kế toán ghi:

Nợ TK Doanh thu chưa thực hiện (TK 3387) : *Số doanh thu phân bổ*

Có TK Doanh thu hoạt động tài chính (TK 515): *Số doanh thu phân bổ*

Ví dụ 4.11: Công ty bán xe Yamaha trả góp, giá bán chưa thuế thu ngay bằng tiền là 20trđ, thuế suất thuế GTGT 10%, giá bán trả góp là 24trđ (bao gồm cả thuế GTGT), giá xuất kho 14trđ. Ngày 2/3/N bán được một chiếc thu ngay bằng tiền mặt 3trđ , số còn lại thu đều trong 10 tháng. (Công ty nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ). Các bút toán cần ghi nhận là:

- Ghi nhận doanh thu:
  Nợ TK 111 : 3
  Nợ TK 131 : 21
  Có TK 511 : 20
  Có TK 3331: 2
  Có TK 3387 : 2
- Ghi nhận giá vốn:
  Nợ TK 632: 14
  Có TK 156: 14
- Mỗi tháng sau khách hàng trả tiền, kế toán phản ánh:
  Nợ TK 111 : 2,1
  Có TK 131 : 2,1

Đồng thời, cuối tháng ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính về tiền lãi trả góp hàng tháng: Nợ TK 3387 : 0,2
Có TK 515 : 0,2

4.4.3.4. Phương pháp kế toán trong trường hợp bán hàng theo phương thức chuyển hàng

Bán hàng theo phương thức chuyển hàng là trường hợp khách hàng gửi yêu cầu về mua hàng hóa tới, bên bán có trách nhiệm chuyển hàng đến địa điểm được yêu cầu.

Như vậy, điểm đặc biệt của phương thức chuyển hàng là khi xuất kho hàng hóa để chuyển cho khách hàng thì số hàng hoá đó vẫn thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, chưa được coi là tiêu thụ. Chỉ khi người mua nhận hàng, thanh toán ngay hoặc chấp nhận thanh toán thì lúc này giao dịch bán hàng mới được coi là hoàn thành.

• ***Trường hợp doanh nghiệp áp dụng hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên***

- Khi xuất kho hàng hóa, vì chưa được coi là hàng tiêu thụ nên kế toán phản ánh hàng gửi bán theo giá vốn của hàng xuất kho, ghi:

Nợ TK Hàng gửi bán (TK 157): *Trị giá vốn hàng xuất kho*

Có TK Hàng hóa (TK 156): *Trị giá vốn hàng xuất kho*

- Khi hàng được giao cho người mua, lúc này hàng được coi là đã tiêu thụ nên kế toán phản ánh doanh thu như trường hợp bán hàng thông thường (DN tính VAT theo PP khấu trừ) :

Nợ TK Tiền mặt, TGNH, phải thu khách hàng (111,112,131): *Tổng giá thanh toán*

Có TK Doanh thu bán hàng ... (TK 511): *Giá bán có (hoặc chưa) thuế GTGT*

Có TK Thuế GTGT đầu ra(TK 333): *Thuế GTGT (nếu áp dụng PP nộp thuế khấu trừ)*

Đồng thời ghi nhận chi phí về giá vốn của số hàng đã bán:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): *Trị giá vốn của hàng đã bán*

Có TK Hàng gửi bán (TK 157) : *Trị giá vốn của hàng đã bán*

• ***Trường hợp doanh nghiệp áp dụng hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ***

Trong trường hợp doanh nghiệp thương mại kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ thì cuối kỳ mới hạch toán giá vốn

hàng bán. Do đó, nếu xuất hàng để bán nhưng thời gian chuyển hàng nằm trong một kỳ kế toán thì kế toán không cần phản ánh bút toán nào cả. Nếu xuất kho hàng để chuyển bán nhưng cuối kỳ, hàng hóa vẫn chưa được giao cho khách hàng thì trị giá vốn của số hàng này sẽ được kết chuyển vào tài khoản "Hàng gửi bán" (TK 157) mà không được kết chuyển vào tài khoản "Giá vốn hàng bán" (TK 632) vì hàng vẫn đang trong quá trình gửi bán, chưa được coi là đã tiêu thụ. Cụ thể như sau:

- Cuối kì, căn cứ vào kết quả kiểm kê hàng trong kho và hàng gửi đi bán để xác định giá trị còn lại cuối kì, kế toán ghi sổ:

Nợ TK Hàng hóa (TK 156): *Giá trị hàng tồn kho*

Nợ TK Hàng gửi bán (TK 157): *Giá trị hàng gửi bán*

Có TK Mua hàng (TK 611) : *Giá trị hàng hóa tồn kho và gửi bán cuối kỳ*

Đồng thời, cuối kỳ, xác định trị giá vốn thực tế của hàng hóa được xuất bán trong kì, kế toán phản ánh:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632)

Có TK Mua hàng (TK 611)

4.4.3.5. Phương pháp kế toán trong trường hợp bán hàng qua đại lý

Theo phương thức này, doanh nghiệp xuất hàng giao cho các đại lý hoặc đơn vị nhận bán hàng ký gửi nhờ tiêu thụ. Doanh nghiệp chỉ xác định là đã tiêu thụ khi có thông báo từ bên nhận hàng đại lý về số hàng đã bán được.

Có hai trường hợp bán hàng đại lý:

- *Bán hàng theo phương thức bán đúng giá hưởng hoa hồng:* Đại lý bán đúng giá niêm yết mà bên giao hàng quy định, đại lý sẽ được hưởng một tỷ lệ hoa hồng nhất định theo tổng giá bán (bao gồm thuế hoặc chưa có thuế) như thỏa thuận giữa hai bên.

- *Bán hàng đại lý không theo phương thức bán đúng giá hưởng hoa hồng.* Trường hợp này tương tự như như trường hợp người mua hàng để bán lại (nên không đề cập đến quá trình kế toán ở đây).

Khi bán hàng theo phương thức bán hàng qua đại lý, có hai đối tượng cần quan tâm đó là *bên giao đại lý* và *bên nhận đại lý.*

• ***Tại bên giao đại lý (chủ hàng)***

Để đơn giản các trường hợp hạch toán, giả định rằng doanh nghiệp áp dụng kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên là phương pháp mang tính đại diện phổ biến, còn phương pháp kiểm kê định kỳ thực tế có thể suy ra tương tự nhưng kết chuyển thông qua tài khoản "Mua hàng" vào cuối kỳ.

- *Hạch toán giá vốn hàng bán* (tương tự như trường hợp chuyển hàng)

+ Khi xuất giao hàng cho các đại lý hoặc đơn vị nhận bán hàng ký gửi thì số hàng này vẫn thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp (chủ hàng) cho đến khi được xác định là tiêu thụ. Căn cứ vào trị giá vốn thực tế của hàng hóa xuất kho (theo chuẩn mực kế toán 02- Hàng tồn kho) gửi cho các đại lí, kế toán ghi sổ:

Nợ TK Hàng gửi đi bán (TK 157): *Giá vốn của hàng xuất kho*

Có TK Hàng hóa (TK 156): *Giá vốn của hàng xuất kho*

Đối với trường hợp doanh nghiệp mua hàng và gửi bán thẳng cho các đại lí, không nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK Trị giá hàng gửi đi bán (TK 157): *Giá mua chưa có thuế*

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): *Số thuế GTGT đầu vào*

Có TK Tiền mặt, TGNH, Phải trả người bán (111, 112, 331): *Tổng giá thanh toán*

+ Khi nhận được "Bảng kê bán hàng đại lý, ký gửi" của bên đại lý gửi tới, xác định số hàng đã tiêu thụ, kế toán ghi nhận giá vốn của số hàng đã bán:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): *Trị giá vốn của hàng đã bán*

Có TK Hàng gửi bán (TK 157): *Trị giá vốn của hàng đã bán*

- Hạch toán doanh thu bán hàng

Căn cứ vào "Bảng kê bán hàng đại lý, ký gửi", hoặc "Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi", doanh nghiệp lập hóa đơn GTGT (trường hợp lúc xuất kho hàng sử dụng Phiếu xuất kho hàng gửi bán đại lý kèm lệnh điều động nội bộ) để hạch toán:

+ Nếu các đại lý thanh toán tiền ngay cho doanh nghiệp sau khi trừ tiền hoa hồng được hưởng, căn cứ vào các chứng từ thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí bán hàng (TK 641): *Tiền hoa hồng trả cho đại lý*

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): *Thuế GTGT theo hoa hồng cho đại lý*

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111,112): *Số tiền nhận sau khi trừ hoa hồng*

Có TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (TK 511): *Giá bán chưa thuế*

Có TK Thuế GTGT đầu ra (TK 3331): *Thuế GTGT đầu ra*

+ Nếu các đại lý, bên nhận bán hàng ký gửi chưa thanh toán tiền hàng, hoặc đã thanh toán toàn bộ tiền hàng theo đúng giá bán mà chưa trừ hoa hồng được hưởng, căn cứ vào hóa đơn GTGT mà doanh nghiệp lập, các chứng từ thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK Phải thu của khách hàng, TM, TGNH (131,111,112): *Tổng giá thanh toán*

Có TK Doanh thu bán hàng .... (TK 511): *Giá bán chưa thuế*

Có TK Thuế GTGT đầu ra (TK 3331): *Thuế GTGT đầu ra*

Sau đó, bên chủ hàng căn cứ vào hoá đơn GTGT do bên đại lý phát hành về hoa hồng được hưởng, ghi:

Nợ TK Chi phí bán hàng (TK 641): *Tiền hoa hồng trả đại lý chưa kể thuế*

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): *Thuế GTGT đầu vào*

Có TK Phải thu khách hàng, Tiền mặt, TGNH (131, 111,112): *Tổng số tiền*

Trường hợp đại lý nộp tiền sau khi trừ hoa hồng được hưởng, kế toán ghi:

Nợ TK Phải thu khách hàng (TK 131)

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111,112)

- ***Tại bên nhận đại lý hoặc đơn vị nhận bán hàng ký gửi***

Tại các đại lý, đơn vị nhận bán hàng ký gửi phải bán hàng đúng giá như bên chủ hàng yêu cầu và được hưởng hoa hồng. Trường hợp này sẽ có những khác biệt nhất định trong cách hạch toán so với trường hợp mua hàng nhập kho thông thường. Cụ thể là:

- Khi nhận hàng để bán đại lý, ký gửi, thì số hàng này không thuộc quyền sở hữu của đơn vị. Căn cứ vào giá trị ghi trên "Phiếu xuất kho hàng gửi bán đại lý" do bên giao hàng lập, kế toán theo dõi cụ thể hàng nhận bán đại lý. Doanh nghiệp có thể mở tài khoản ngoại bảng "Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi" để ghi nhận, bằng bút toán đơn: Nợ TK Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi

- Khi bán được hàng nhận bán hộ, ký gửi, kế toán cần phải ghi xuất TK theo dõi số hàng đã bán bằng cách ghi đơn: Có TK Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi

Như vậy, khi nhận hàng đại lý bán đúng giá hưởng hoa hồng, doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép, thông tin về toàn bộ giá trị hàng hoá nhận bán đại lý được tể hiện trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính.

- Căn cứ vào Hoá đơn GTGT hoặc Hoá đơn bán hàng và các chứng từ liên quan, kế toán phản ánh số tiền bán hàng đại lý phải trả cho bên giao hàng, ghi :

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): *Tổng số tiền thanh toán*

Có TK Phải trả người bán (TK 331): *Tổng số tiền thanh toán*

- Khi thanh toán với bên giao hàng, căn cứ vào "Bảng thanh toán hàng đại lý, kí gửi", phát hành hóa đơn GTGT về số hoa hồng được hưởng cho bên chủ hàng, (hoặc định kỳ khi xác định doanh thu hoa hồng bán hàng đại lý được hưởng) kế toán ghi sổ:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (nếu có).

- Khi trả tiền bán hàng đại lý cho bên giao hàng, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có các TK 111, 112.

Ví dụ 4.12: Công ty Trường Hải và đại lý M là các doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ và kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, trong tháng 3/N có các tài liệu sau (đơn vị 1000đ):

- "Phiếu xuất kho hàng gửi bán đại lý" xuất 10.000 hàng hóa A, giá vốn thực tế xuất kho là 1.000/hàng hóa A, giá bán chưa thuế là 2.000/hàng hóa, để giao cho đại lý M

- Công ty Trường Hải yêu cầu đại lý M bán đúng giá qui định của công ty, giá bán chưa thuế là 2.000/hàng hóa, thuế suất thuế GTGT là 10%, hoa hồng mà đơn vị đại lý M được hưởng tính 5% trên tổng giá bán có thuế, thuế GTGT tính cho số hoa hồng được hưởng là 10%.

- Cuối tháng, theo "Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi" của đơn vị đại lý M đã bán được 6000 hàng hóa A và đã nộp trả tiền mặt cho Công ty THC là 12.474.000 (phiếu thu kèm theo), sau khi đã trừ khoản hoa hồng được hưởng.

Quá trình lập định khoản kế toán tháng 3/N của Công ty Trường Hải và đại lý M như sau:

Tại đại lý M (bên nhận đại lý)

- Khi nhận hàng bán đại lý, dựa vào phiếu xuất kho hàng gửi bán đại lý, kế toán ghi sổ:

Nợ TK "Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi:

(10.000 x 2.000) = 20.000.000

- Phản ánh 6000 hàng hóa A bán được trong tháng 3/N theo giá bán có thuế là 2.000 x 110% = 2200.

Nợ TK 111, 112: (6000 x 2200) = 13.200.000

Có TK 331: (6000 x 2200) = 13.200.000

Đồng thời: Có TK"Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi :

(6000 x 2000) = 12.000.000

- Thanh toán tiền mặt trả cho Công ty Trường Hải sau khi đã trừ tiền hoa hồng được hưởng. Hoa hồng được hưởng: (13.200.000 x 5%)= 660.000

Nợ TK 331: 13.200.000

Có TK 511: 660.000

Có TK 33311: 66.000

Có TK 111: 12.474.000

Tại công ty Trường Hải (bên giao hàng)

- Phản ánh trị giá vốn của 10.000 hàng hóa A gửi đại lý M :

Nợ TK 157 (Chi tiết Đại lý M): 10.000.000

Có TK 156 (hàng hóa A): 10.000.000

- Khi nhận tiền thanh toán của đại lý M khi bán được 6000 hàng hóa A, căn cứ vào "Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi", phiếu thu, hoá đơn GTGT bên đại lý phát hành về hoa hồng được hưởng, kế toán phản ánh:

Nợ TK 641: 660.000

Nợ TK 133: 66 000

Nợ TK 111: 12.474.000

Có TK 511: 12 000.000

Có TK 3331: 1200.000

Đồng thời phản ánh trị giá vốn của số hàng đã bán được:

Nợ TK 632: 6.000.000

Có TK 157 (chi tiết Đ.lý M): 6.000.000

4.4.3.6. Phương pháp kế toán trong trường hợp đổi hàng

Giao dịch hàng đổi hàng là việc doanh nghiệp đem hàng hóa của mình để đổi lấy hàng hóa của doanh nghiệp khác. Trong trường hợp này, có thể là trao đổi hàng hóa tương tự nhau hoặc không tương tự nhau. Trao đổi hàng hóa tương tự nhau là khi các hàng hóa được trao đổi có bản chất như nhau và giá trị tương đương. Còn nếu các hàng hóa đem trao đổi khác nhau về bản chất, giá trị thì đó là trường hợp trao đổi không tương tự nhau.

Nếu trao đổi hàng hóa tương tự nhau thì không được coi là giao

dịch tạo doanh thu, chỉ ghi tăng tài sản nhận về và ghi giảm tài sản đem trao đổi.

Trường hợp trao đổi hàng hóa không tương tự nhau được coi là giao dịch tạo doanh thu. Nói cách khác, tức là doanh nghiệp bán hàng hóa mang đi trao đổi và mua hàng hóa nhận về. Vì vậy, cả hai bên tham gia trao đổi đều phải phát hành hoá đơn. Trong trường hợp này, cụ thể việc hạch toán được tiến hành như sau:

- Phản ánh giá vốn của hàng hóa được đi trao đổi, kế toán ghi sổ:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): *Giá vốn hàng xuất đi đổi*

Có TK Hàng hóa (TK 156): *Giá vốn hàng xuất đi đổi*

- Khi xuất sản phẩm, hàng hoá đổi lấy vật tư, hàng hoá, TSCĐ không tương tự, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng để đổi lấy vật tư, hàng hoá, TSCĐ khác theo giá trị hợp lý tài sản nhận về sau khi điều chỉnh các khoản tiền thu thêm hoặc trả thêm. Trường hợp không xác định được giá trị hợp lý tài sản nhận về thì doanh thu xác định theo giá trị hợp lý của tài sản mang đi trao đổi sau khi điều chỉnh các khoản tiền thu thêm hoặc trả thêm.

Để phản ánh doanh thu bán hàng, căn cứ vào hóa đơn GTGT theo giá bán của số hàng mang đi trao đổi, kế toán ghi sổ:

Nợ TK Phải thu khách hàng (TK 131): *Tổng giá thanh toán*

Có TK Doanh thu bán hàng... (TK 511): *Giá bán chưa thuế GTGT*

Có TK Thuế GTGT đầu ra (TK 3331): *Số thuế GTGT đầu ra*

- Phản ánh trị giá vốn hàng nhập kho theo nguyên tắc giá gốc, căn cứ vào hóa đơn GTGT của đối tác trao đổi (khách hàng), kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa, NVL, CCDC (TK 156, 152, 153): *Giá mua chưa thuế GTGT*

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): *Số thuế GTGT đầu vào*

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131): *Tổng giá thanh toán*

- Kết thúc quá trình, thanh lí hợp đồng trao đổi hàng giữa hai bên, nếu giá trị hàng hóa mang đi trao đổi lớn hơn giá trị hàng nhận về, được thanh toán số chênh lệch bằng tiền, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): *Số tiền thu về*

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131): *Số tiền thu về*

Ngược lại, nếu giá trị hàng hóa đưa trao đổi nhỏ hơn giá trị hàng hóa mà doanh nghiệp nhận về thì doanh nghiệp phải trả tiền cho đối tác, kế toán ghi sổ ngược bút toán trên.

4.4.3.7. Phương pháp kế toán trong trường hợp người mua ứng trước tiền hàng

Đây là trường hợp người mua chưa nhận hàng nhưng đã ứng trước một số tiền cho bên bán hàng. Xét về mặt bản chất, với bên bán hàng thì đó chính là một khoản nợ phải trả với người mua. Để phản ánh giao dịch này, kế toán bên bán hàng sử dụng tài khoản "Phải thu của khách hàng" để phản ánh tình hình thanh toán với khách hàng. Vì đây là một giao dịch liên quan đến khách mua hàng trong hoạt động bán hàng thông thường của doanh nghiệp.

Kết cấu của tài khoản "Phải thu của khách hàng" (TK 131) như sau:

Bên nợ: Phản ánh

+ Số phải thu của khách hàng về HH, SP, dịch vụ đã giao, đã hoàn thành được xác định tiêu thụ.

+ Giá trị hàng hóa khách hàng nhận trừ vào tiền ứng trước

+ Số tiền thừa trả lại khách hàng

Bên có: Phản ánh

+ Số tiền khách hàng đã trả nợ.

+ Số tiền đã nhận ứng trước, trả trước của khách hàng.

+ Khoản CKTM,CKTT, giảm giá hàng bán sau khi đã giao hàng cho khách hàng, doanh thu của số hàng trả lại.

Dư nợ: Số tiền phải thu của khách hàng hiện có cuối kỳ

Dư có: Số tiền khách hàng ứng trước hiện có cuối kỳ

Bản chất của tài khoản "Phải thu của khách hàng" là tài khoản hỗn hợp, số dư bên nợ phản ánh số tiền doanh nghiệp phải thu của khách hàng hiện có cuối kỳ nên được thể hiện là một khoản mục bên tài sản,

số dư bên có thể hiện số tiền khách hàng ứng trước (bản chất là nợ phải trả của doanh nghiệp) nên được thể hiện là một khoản mục thuộc nợ phải trả bên nguồn vốn.

Về phương pháp hạch toán giao dịch người mua ứng trước tiền hàng như sau:

- Khi khách hàng ứng trước tiền hàng, căn cứ vào số tiền ứng trước và chứng từ, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131)

- Khi chuyển hàng cho khách hàng, doanh nghiệp sẽ trừ vào tiền ứng trước, kế toán phản ánh:

+ Ghi nhận doanh thu, ghi:

Nợ TK Phải thu khách hàng (TK 131): *Giá trị hàng bán trừ vào tiền ứng trước*

Có TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (TK 511): *Số doanh thu*

Có TK Thuế GTGT đầu ra (TK 3331): *Số thuế GTGT (nếu tính khấu trừ)*

+ Kết chuyển giá vốn hàng bán, ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632)

Có TK Hàng hóa (TK 156)

4.4.3.8. Phương pháp kế toán trong trường hợp trả lương cho công nhân viên và người lao động khác bằng sản phẩm, hàng hoá

Trường hợp trả lương cho công nhân viên và người lao động khác bằng sản phẩm, hàng hoá, kế toán phải ghi nhận doanh thu đối với sản phẩm, hàng hóa như đối với giao dịch bán hàng thông thường, ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (tổng giá thanh toán)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311).

4.4.3.9. Phương pháp kế toán trong trường hợp sử dụng sản phẩm, hàng hoá để biếu, tặng cho cán bộ công nhân viên được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi.

Trường hợp sử dụng sản phẩm, hàng hoá để biếu, tặng cho cán bộ công nhân viên được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi, kế toán phải ghi nhận doanh thu đối với sản phẩm, hàng hóa như đối với giao dịch bán hàng thông thường, ghi:

Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (tổng giá thanh toán)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311).

4.5. KẾT THÚC KỲ KẾ TOÁN VÀ LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH CHO DOANH NGHIỆP THƯƠNG MẠI

Kết thúc kỳ kế toán, các doanh nghiệp thương mại cũng cần lập Báo cáo tài chính như những loại hình doanh nghiệp khác.

Vào thời điểm kết thúc kỳ kế toán, doanh nghiệp cần thực hiện các bút toán điều chỉnh (nếu có) và bút toán khóa sổ trước khi lập Báo cáo tài chính. Cụ thể các bút toán khóa sổ cần thực hiện như sau:

Kết chuyển doanh thu thuần (TK 511), doanh thu hoạt động tài chính (TK515)

(nếu có), thu nhập khác (TK 711) (nếu có) sang tài khoản Xác định kết quả kinh doanh (TK 911).

Kết chuyển các khoản chi phí; giá vốn hàng bán (TK 632), chi phí bán hàng

(TK 641), chi phí quản lý doanh nghiệp (TK642), chi phí hoạt động tài chính (TK 635) (nếu có), chi phí khác (TK 811) (nếu có), chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp sang tài khoản Xác định kết quả kinh doanh (TK 911).

Sau khi khóa sổ kế toán, xác định được kết quả kinh doanh cuối cùng, các doanh nghiệp tiến hành lập Báo cáo tài chính. Hệ thống Báo cáo tài chính doanh nghiệp thương mại cần lập theo đúng quy định bao gồm:

- Bảng cân đối kế toán
- Báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ
- Thuyết minh báo cáo tài chính.

Câu hỏi và bài tập chương 4

1. 1. Khi mua hàng, phát sinh các trường hợp giảm giá hàng mua, chiết khấu thương mại, hàng mua trả lại thì kế toán xử lý thế nào?
2. 2. Khi người nhận đại lý thu hộ tiền bán hàng cho bên chủ hàng, thì doanh thu của người nhận đại lý được ghi nhận như thế nào?
3. 3. Trong các tình huống sau đây doanh thu được ghi vào thời điểm nào? Tại sao?

   - Siêu thị điện máy K cho phép khách hàng trả lại hàng, đổi lại hàng trong vòng 1 tháng sau khi mua.

   - Công ty H giao hàng cho khách nhưng chưa xác định giá.
4. Ngày 3/4/N doanh nghiệp X xuất hóa đơn GTGT số 25, bán 5 đơn vị hàng hóa, giá bán chưa thuế GTGT 10% là 10 trđ/đơn vị hàng hóa, tiền bán hàng chưa thu của khách. Hãy xác định doanh thu bán hàng của doanh nghiệp X (biết rằng doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ). Trong đó, số thuế GTGT có được ghi nhận vào doanh thu không? Tại sao?
5. Khi bán hàng, phát sinh các trường hợp giảm giá hàng bán, chiết khấu thương mại, hàng bán bị trả lại thì kế toán xử lý thế nào?

Chương 5
SỔ KẾ TOÁN VÀ CÁC HÌNH THỨC KẾ TOÁN

Mục tiêu của chương

Chương này trình bày về các loại sổ kế toán, quy trình ghi chép, sửa chữa sai sót trên sổ kế toán và các hình thức hạch toán kế toán. Sau khi nghiên cứu chương này, người học sẽ được trang bị những kiến thức và kỹ năng chủ yếu sau:

- Hiểu được ý nghĩa, tác dụng của sổ kế toán, các cách phân loại sổ kế toán.

- Nắm được quy trình, kỹ thuật ghi chép trên sổ kế toán và các phương pháp sửa chữa sai sót.

- Nắm được nội dung cụ thể cũng như ưu điểm và hạn chế của từng hình thức hạch toán kế toán.

5.1. SỔ KẾ TOÁN

5.1.1. Khái niệm và ý nghĩa của sổ kế toán

Sổ kế toán dùng để ghi chép, hệ thống và lưu giữ toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh có liên quan đến đơn vị kế toán.

Như vậy, sổ kế toán là vật mang thông tin, là công cụ để tập hợp và hệ thống hóa những thông tin ban đầu từ các chứng từ kế toán làm cơ sở cho việc lập các báo cáo tài chính.

Mỗi đơn vị kế toán chỉ có một hệ thống sổ kế toán cho một kì kế toán năm. Đơn vị kế toán phải căn cứ vào hệ thống sổ kế toán do Bộ Tài chính quy định để chọn một hệ thống sổ kế toán áp dụng. Đơn vị kế toán được cụ thể hóa các sổ kế toán đã chọn để phục vụ yêu cầu kế toán của đơn vị.

Tất cả các doanh nghiệp thuộc mọi loại hình, mọi lĩnh vực hoạt động sản xuất kinh doanh và mọi thành phần kinh tế đều phải mở, ghi chép, quản lý, lưu trữ và bảo quản sổ kế toán theo đúng quy định hiện hành của Nhà nước, kể cả các đơn vị phụ thuộc (nếu được phân cấp hạch toán kế toán).

5.1.2. Kết cấu và nội dung sổ kế toán

Sổ kế toán phải ghi rõ tên đơn vị kế toán; tên sổ; ngày, tháng, năm lập sổ; ngày, tháng, năm khoá sổ; chữ ký của người lập sổ, kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán; số trang; đóng dấu giáp lai.

Sổ kế toán phải có các nội dung chủ yếu sau đây:

a) Ngày, tháng ghi sổ;

b) Số hiệu và ngày, tháng của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ;

c) Tóm tắt nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;

d) Số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh ghi vào các tài khoản kế toán;

đ) Số dư đầu kỳ, số tiền phát sinh trong kỳ, số dư cuối kỳ.

5.1.3. Các loại sổ kế toán

Có nhiều cách phân loại sổ kế toán tùy theo tiêu thức được chọn. Dưới đây là một số cách phân loại phổ biến.

Phân loại theo mức độ phản ánh nội dung dữ liệu kế toán

Có 3 loại sổ kế toán là sổ tổng hợp, sổ chi tiết và sổ kết hợp.

+ Sổ kế toán tổng hợp: gồm có sổ cái, sổ nhật ký

Sổ Nhật ký dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong từng kỳ kế toán và trong một niên độ kế toán theo trình tự thời gian và quan hệ đối ứng các tài khoản của các nghiệp vụ đó. Số liệu kế toán trên sổ Nhật ký phản ánh tổng số phát sinh bên Nợ và bên Có của tất cả các tài khoản kế toán sử dụng trong đơn vị.

Sổ Cái dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong từng kỳ và trong một niên độ kế toán theo các tài khoản kế toán được quy định trong chế độ kế toán. Số liệu kế toán trên Sổ Cái phản ánh tổng hợp tình hình tài sản, nguồn vốn, tình hình và kết quả hoạt động sản xuất, kinh doanh của đơn vị kế toán.

+ Sổ kế toán chi tiết: là sổ dùng để ghi chép các đối tượng kế toán cần thiết phải theo dõi chi tiết theo yêu cầu quản lý. Số liệu trên sổ kế toán chi tiết cung cấp các thông tin chi tiết phục vụ cho việc quản lý từng đối tượng chưa phản ánh được trên sổ nhật ký và sổ cái.

Sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết kết hợp chặt chẽ với nhau tạo thành một hệ thống sổ kế toán. Một hệ thống tổ chức sổ kế toán biểu hiện một hình thức kế toán. Nhà nước quy định bắt buộc về mẫu sổ, nội dung và phương pháp ghi chép đối với các loại Sổ Cái, sổ Nhật ký; quy định mang tính hướng dẫn đối với các loại sổ, thẻ kế toán chi tiết.

+ Sổ kết hợp: Nội dung kết hợp giữa sổ tổng hợp và sổ chi tiết phản ánh trên cùng một sổ.

Phân loại theo phương pháp ghi, tính chất hệ thống hóa phản ánh số liệu

Có 3 loại sổ: sổ ghi theo thứ tự thời gian, sổ ghi theo hệ thống và sổ kết hợp.

+ Sổ ghi theo thứ tự thời gian như Sổ Nhật ký, đặc trưng của loại sổ này là không phân loại theo nội dung kinh tế phát sinh, mà các nghiệp vụ kinh tế được ghi vào sổ theo thứ tự thời gian xảy ra. Sổ Nhật ký có chức năng lưu lại số liệu kế toán trên cơ sở chứng từ gốc một cách nguyên vẹn thông tin.

+ Sổ ghi theo hệ thống như Sổ Cái, đặc trưng của loại sổ này là các nghiệp vụ kinh tế phát sinh cùng một nội dung kinh tế thì phản ánh riêng vào một sổ. Như vậy Sổ cái có nhiệm vụ phân loại và xử lý thông tin theo đối tượng kế toán cụ thể. Ví dụ: Sổ Cái Tiền Mặt, Sổ cái Hàng hóa...

+ Sổ kết hợp: Nội dung kết hợp giữa sổ ghi theo thời gian và số ghi theo nội dung phản ánh trên cùng một sổ, chẳng hạn như sổ Nhật Ký - Sổ cái.

Phân loại theo kết cấu bên trong mẫu sổ:

Có 3 loại mẫu sổ: sổ kết cấu một bên tài khoản, sổ kết cấu hai bên tài khoản, số kiểu bàn cờ.

+ Sổ kết cấu một bên tài khoản có thể là bên Nợ (như Bảng kê) hoặc bên Có (như các tờ sổ Nhật ký chứng từ). Sổ có kết cấu một bên tài khoản nhằm thể hiện tối đa mối quan hệ kinh tế một cách chi tiết với đối tượng kế toán cần theo dõi.

+ Sổ kết cấu hai bên tài khoản như các mẫu Sổ Cái, tùy thuộc vào thông tin cần phản ánh mỗi bên Nợ, bên Có nhiều hay ít mà mẫu sổ kết cấu hai bên có nhiều cột hay ít cột cho mỗi bên của một tờ sổ.

+ Sổ kiểu bàn cờ như mẫu Bảng Cân Đối Số Phát Sinh kiểu bàn cờ. Mẫu này theo tính chất cân đối Tổng số phát sinh nợ bằng Tổng số phát sinh Có các tài khoản.

Phân loại theo hình thức bề ngoài mẫu sổ.

Có 2 hình thức: sổ tờ rời, sổ quyển

+ Sổ tờ rời rất thuận tiện trong công tác tổ chức vi tính hóa kế toán vì các tờ sổ được in riêng rẽ trước khi đóng cuốn.

+ Sổ quyển: là sổ đã được đóng thành quyển theo một tiêu thức nhất định phù hợp với tổ chức kế toán thủ công, người sử dụng sổ quyển không được xé bỏ các trang ghi sai.

5.1.4. Phương pháp ghi sổ và sửa chữa sổ kế toán

5.1.4.1. Phương pháp ghi sổ kế toán

- ***Mở sổ kế toán***: Sổ kế toán phải mở vào đầu kỳ kế toán năm, đối với đơn vị kế toán mới thành lập sổ kế toán phải mở từ ngày thành lập. Người đại diện theo pháp luật và kế toán trưởng của đơn vị có trách nhiệm ký duyệt các sổ kế toán ghi bằng tay trước khi sử dụng, hoặc ký duyệt vào sổ kế toán chính thức sau khi in ra từ máy vi tính.

Trong bước này, kế toán chuyển số dư cuối kỳ trước vào sổ kế toán đầu kỳ này. Nếu sổ kế toán được đóng thành quyển thì phải đóng dấu giáp lai và đánh số trang theo thứ tự từ đầu đến cuối sổ.

- Ghi sổ kế toán:

Đơn vị kế toán phải căn cứ vào chứng từ kế toán hợp lý, hợp lệ để ghi sổ kế toán. Sổ kế toán phải ghi kịp thời, rõ ràng, đầy đủ theo các

nội dung của sổ. Thông tin, số liệu ghi vào sổ kế toán phải chính xác, trung thực, đúng với chứng từ kế toán.

Việc ghi sổ kế toán phải theo trình tự thời gian phát sinh của nghiệp vụ kinh tế. Sổ kế toán phải ghi liên tục từ khi mở sổ đến khi khóa sổ; không ghi chồng lên nhau; không ghi cách dòng; trường hợp ghi không hết trang sổ phải gạch chéo phần không ghi; khi ghi hết trang phải cộng số liệu tổng cộng của trang và chuyển số liệu tổng cộng sang trang kế tiếp.

Đơn vị kế toán được ghi sổ kế toán bằng tay hoặc ghi sổ kế toán bằng máy vi tính. Trường hợp ghi sổ kế toán bằng máy vi tính thì phải thực hiện theo đúng các quy định.

- Khóa sổ kế toán:

Đơn vị kế toán phải khóa sổ kế toán vào cuối kỳ kế toán trước khi lập báo cáo tài chính và các trường hợp khóa sổ kế toán khác theo qui định của pháp luật.

Hết kỳ kế toán (tháng, quí) và hết niên độ kế toán phải tiến hành khóa sổ kế toán. Ngoài ra còn phải khóa sổ kế toán trong một số trường hợp sau: kiểm kê tài sản, sáp nhập đơn vị, chia tách, chuyển hình thức sở hữu, đình chỉ hoạt động, giải thể doanh nghiệp...

Khóa sổ là việc tiến hành cộng số phát sinh bên nợ, bên có và tính số dư cuối kỳ của các tài khoản trên sổ kế toán. Việc khóa sổ kế toán được tiến hành trên tất cả các sổ theo định kỳ vào cùng một thời điểm; riêng sổ quỹ tiền mặt phải khóa sổ hàng ngày.

Mỗi lần khóa sổ, người giữ sổ, người kiểm tra sổ và kế toán trưởng phải ký tên vào sổ.

Kết thúc niên độ kế toán, sau khi đã hoàn tất công việc kế toán (bao gồm các việc ghi sổ, kiểm tra, đối chiếu, khóa sổ và cung cấp số liệu cho việc lập báo cáo tài chính), đơn vị phải sắp xếp, phân loại, gói, buộc, liệt kê ngoài gói, lập danh mục sổ kế toán lưu trữ và đưa vào lưu trữ theo qui định hiện hành của Nhà nước.

5.1.4.2. Các phương pháp sửa chữa sai sót trên sổ kế toán

Khi ghi sổ kế toán chúng ta có thể phạm phải một số lỗi, ví dụ:

- Bỏ sót chứng từ hoặc số tiền ghi trên chứng từ thấp hơn số thực tế phát sinh (cộng thiếu);

- Ghi đảo số (ví dụ: số 58 ghi thành 85,...)

- Ghi thiếu số hoặc thừa số ví dụ: 1.000đ ghi thành 10.000đ và ngược lại

- Ghi trùng số hai hoặc nhiều lần, ví dụ chi 5.000đ ghi vào sổ quỹ 2 lần hoặc ghi có tài khoản tiền mặt 2 lần,....

- Chuyển số liệu từ các sổ liên quan không đúng, ví dụ: chuyển số liệu từ sổ nhật ký vào sổ cái sai.

- Ghi sai quan hệ đối ứng.

- Tính số dư tài khoản sai.

- Sử dụng sai các phương pháp tính giá tồn kho, giá thành sản xuất.

Tất cả những sai sót trong quá trình ghi sổ kế toán đều phải được sửa chữa theo những phương pháp thích hợp.

Khi phát hiện sổ kế toán ghi bằng tay có sai sót thì không được tẩy xóa làm mất dấu vết thông tin, số liệu ghi sai mà phải sửa chữa theo một trong ba phương pháp sau: phương pháp cải chính, phương pháp ghi số âm, phương pháp ghi bổ sung.

- Trường hợp phát hiện sổ kế toán có sai sót trước khi báo cáo tài chính năm được nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trên sổ kế toán của năm đó.

- Trường hợp phát hiện sổ kế toán có sai sót sau khi báo cáo tài chính năm đã nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trên sổ kế toán của năm đã phát hiện sai sót và ghi chú vào dòng cuối của sổ kế toán năm có sai sót.

Sửa chữa sổ kế toán trong trường hợp ghi sổ bằng máy vi tính:

- Trường hợp phát hiện sai sót trước khi báo cáo tài chính năm được nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì sửa chữa trực tiếp vào sổ kế toán của năm đó trên máy vi tính;

- Trường hợp phát hiện sai sót sau khi báo cáo tài chính năm đã nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trực tiếp vào sổ kế toán của năm đã phát hiện sai sót trên máy vi tính và ghi chú vào dòng cuối của sổ kế toán năm có sai sót;

- Sửa chữa sổ kế toán trong trường hợp ghi sổ bằng máy vi tính được thực hiện theo phương pháp ghi số âm hoặc ghi bổ sung.

Phương pháp cải chính

Phương pháp này dùng để đính chính những sai sót bằng cách gạch một đường thẳng xoá bỏ chỗ ghi sai nhưng vẫn đảm bảo nhìn rõ nội dung sai. Trên chỗ bị xoá bỏ ghi con số hoặc chữ đúng bằng mực thường ở phía trên và phải có chữ ký của kế toán trưởng hoặc phụ trách kế toán bên cạnh chỗ sửa.

Điều kiện áp dụng: Sai sót trong diễn giải, không liên quan đến quan hệ đối ứng của các tài khoản; sai sót không ảnh hưởng đến số tiền tổng cộng.

Ví dụ: Số đúng 150.000, trong sổ ghi sai là 180.000

150.000 thiên

180.000

Phương pháp ghi số âm (còn gọi Phương pháp ghi đỏ):

Phương pháp này dùng để điều chỉnh những sai sót bằng cách: Ghi lại bằng mực đỏ hoặc ghi trong ngoặc đơn bút toán đã ghi sai để huỷ bút toán đã ghi sai. Ghi lại bút toán đúng bằng mực thường để thay thế.

Điều kiện áp dụng:

- Sai về quan hệ đối ứng giữa các tài khoản do định khoản sai đã ghi sổ kế toán mà không thể sửa lại bằng phương pháp cải chính;

- Phát hiện ra sai sót sau khi đã nộp báo cáo tài chính cho cơ quan có thẩm quyền;

Trong trường hợp này được sửa chữa sai sót vào sổ kế toán năm phát hiện ra sai sót theo phương pháp phi hồi tố, hoặc hồi tố theo quy định của chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót";

- Sai sót trong đó bút toán ở tài khoản đã ghi số tiền nhiều lần hoặc con số ghi sai lớn hơn con số ghi đúng.

Khi dùng phương pháp ghi số âm để đính chính chỗ sai thì phải lập một "Chứng từ ghi sổ đính chính" do kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán) ký xác nhận.

Ví dụ 1: Kế toán ghi sai số tiền

Đã ghi sai:

Nợ TK Hàng hóa (156)1.800.000

Có TK Phải trả người bán (331)1.800.000

Số đúng Phải trả người bán là 1.500.000

Sửa sai:

Ghi bút toán 1: Ghi số âm (ghi số bằng mực xanh, đen trong dấu ngoặc đơn hoặc ghi bằng mực đỏ) để hủy bút toán ghi sai:

Nợ TK Hàng hóa (156)1.800.000

Có TK Phải trả người bán (331)1.800.000

Ghi bút toán 2: Ghi định khoản đúng với số đúng

Nợ TK Hàng hóa (156)1.500.000

Có TK Phải trả người bán (331)1.500.000

Ví dụ 2: Kế toán ghi sai mối quan hệ đối ứng tài khoản

Đã ghi sai:

Nợ TK TGNH (112)1.000.000

Có TK Doanh thu (511)1.000.000

Nội dung đúng là TGNH tăng là do khách hàng trả nợ. Kế toán sửa như sau:

Ghi bút toán 1: Ghi số âm

Nợ TK TGNH (112)1.000.000

Có TK Doanh thu (511)1.000.000

Ghi bút toán 2: Ghi định khoản đúng

Nợ TK TK TGNH (112)1.000.000

Có TK Phải thu khách hàng (131) 1.000.000

Ví dụ 3: Hủy bớt bút toán ghi trùng nhiều lần

Kế toán đã ghi hai lần với cùng một chứng từ:

Nợ TK TGNH (112)1.500.000

Có TK Phải thu khách hàng (131)1.500.000

Kế toán sửa sai bằng cách ghi số âm: Ghi lại giống bút toán ghi trước với số tiền sao cho tổng số tiền ghi trùng các lần trước trừ số tiền một lần ghi âm thì bằng số tiền ghi đúng trên chứng từ.

Nợ TK TGNH (112)1.500.000

Có TK Phải thu khách hàng (131)1.500.000

Phương pháp ghi bổ sung:

Sửa chữa theo phương pháp này phải lập "Chứng từ ghi sổ bổ sung" để ghi bổ sung bằng mực thường số tiền chênh lệch còn thiếu so với chứng từ.

Điều kiện áp dụng: trường hợp ghi đúng về quan hệ đối ứng tài khoản nhưng số tiền ghi sổ ít hơn số tiền trên chứng từ hoặc là bỏ sót không cộng đủ số tiền ghi trên chứng từ. Bỏ sót các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh trước đó

Ví dụ: Đã ghi sai Nợ TK TGNH (112) 120.000

Có TK Tiền mặt (111) 120.000

Ghi đúng số tiền là 150.000

- Phương pháp sửa sai:

Lập một "chứng từ ghi bổ sung" do kế toán trưởng ký, diễn giải rõ chứng từ ghi sai, nguyên nhân ghi sai, số sai, số chênh lệch cần bổ sung. Dựa vào chứng từ này kế toán ghi thêm số chênh lệch là hiệu số giữa số đúng trừ số sai theo cách ghi trước đó để bổ sung đủ.

Ghi bổ sung: Nợ TK TGNH (112) 30.000

Có TK Tiền mặt (111) 30.000

5.2. CÁC HÌNH THỨC KẾ TOÁN

Hình thức kế toán, còn gọi là hình thức tổ chức sổ kế toán, bao gồm số lượng sổ kế toán, kết cấu các loại sổ, mẫu sổ và mối liên hệ giữa các loại sổ kế toán để ghi chép, hệ thống hóa và tổng hợp số liệu từ các chứng từ ban đầu, nhằm cung cấp những thông tin cần thiết cho việc lập báo cáo tài chính theo trình tự và phương pháp nhất định.

Mỗi đơn vị kế toán chỉ có một hệ thống sổ kế toán cho một kỳ kế toán năm. Đơn vị kế toán có thể tự xây dựng hệ thống sổ kế toán để áp

dụng, cũng có thể tham khảo hệ thống Sổ kế toán do Bộ Tài chính đưa ra để lựa chọn, đơn vị kế toán có thể tổ chức ghi sổ bằng tay hoặc vi tính hóa. Có các hình thức kế toán sau:

- Hình thức Nhật ký - Sổ cái;
- Hình thức Nhật ký chung;
- Hình thức Chứng từ ghi sổ;
- Hình thức Nhật ký chứng từ
- Hình thức kế toán trên máy vi tính.

5.2.1. Hình thức kế toán Nhật ký - Sổ cái

5.2.1.1. Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái

Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái: Các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh được kết hợp ghi chép theo trình tự thời gian và theo nội dung kinh tế (theo tài khoản kế toán) trên cùng một quyển sổ kế toán tổng hợp duy nhất là sổ Nhật ký - Sổ Cái. Căn cứ để ghi vào sổ Nhật ký - Sổ Cái là các chứng từ kế toán hoặc Bảng tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại.

Hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái gồm có các loại sổ kế toán sau:

- Sổ Nhật ký - Sổ Cái;
- Các Sổ, Thẻ kế toán chi tiết.

5.2.1.2. Trình tự ghi sổ

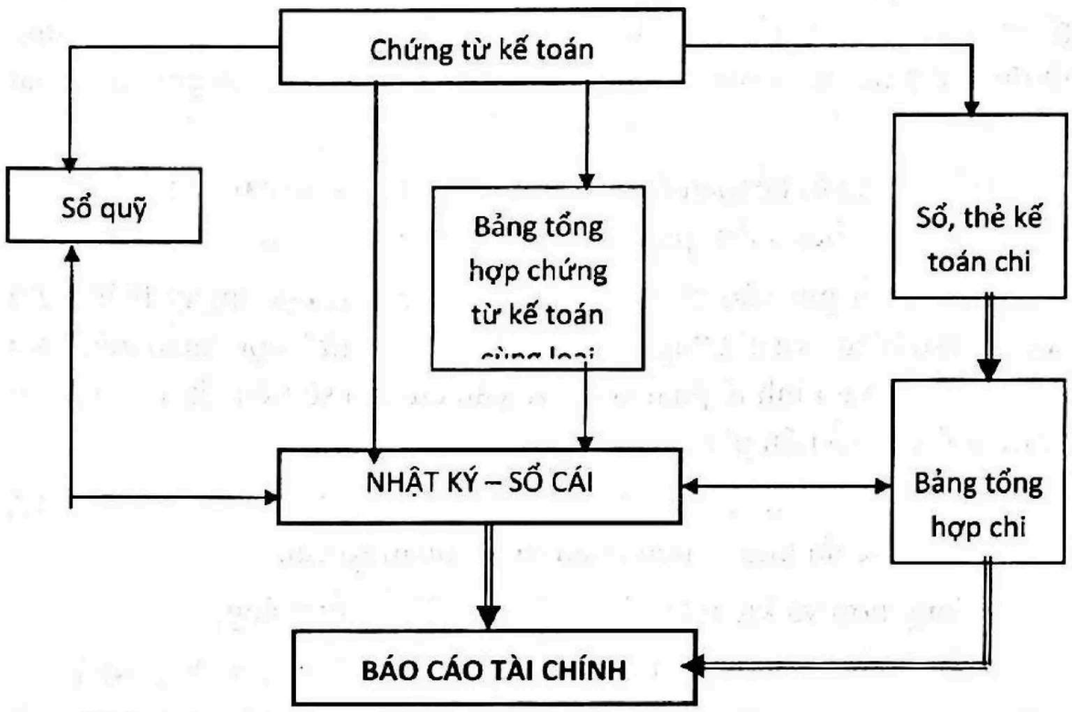
- Hàng ngày, căn cứ vào chứng từ gốc hoặc bảng tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại, kế toán ghi vào Nhật ký - Sổ cái sau đó ghi vào sổ, thẻ kế toán chi tiết.

- Cuối tháng (kỳ kế toán tháng), phải khóa sổ và tiến hành đối chiếu khớp đúng số liệu giữa Sổ Nhật ký - Sổ cái và Bảng tổng hợp chi tiết.

Về nguyên tắc, số phát sinh nợ, số phát sinh có và số dư cuối kỳ của từng tài khoản trên sổ Nhật ký - Sổ cái phải khớp đúng với số liệu trên bảng tổng hợp chi tiết theo từng tài khoản tương ứng (nếu có).

Trình tự ghi sổ kế toán thể hiện qua sơ đồ sau:

Trình tự ghi sổ kế toán
theo hình thức kế toán nhật ký - sổ cái



Ghi chú:

Ghi hàng ngày ⟶

Ghi cuối tháng ⟹

Đối chiếu, kiểm tra ⟷

5.2.1.3. Một số sổ chủ yếu

Sổ Nhật ký - Sổ cái

Nhật ký - Sổ cái phản ánh tất cả các nghiệp -vụ kinh tế phát sinh theo trình tự thời gian và theo nội dung kinh tế (theo tài khoản kế toán). Số liệu ghi trên Nhật ký - Sổ cái dùng để lập các báo cáo tài chính.

Nhật ký - Sổ cái là sổ kế toán tổng hợp duy nhất gồm có hai phần: phần Nhật ký và phần Sổ cái.

+ Phần Nhật ký gồm có các cột: "ngày tháng ghi sổ", "số hiệu", "ngày tháng của chứng từ , diễn giải và có "Số tiền phát sinh".

+ Phần Sổ cái: có nhiều cột, mỗi tài khoản ghi hai cột: cột Nợ, cột Có. Số lượng cột nhiều hay ít phụ thuộc vào số lượng tài khoản sử dụng ở đơn vị kế toán.

- Ghi chép hàng ngày:

Khi nhận được chứng từ kế toán, kế toán phải kiểm tra tính chất pháp lý của chứng từ. Căn cứ vào nội dung của nghiệp vụ trên chứng từ để xác định tài khoản ghi nợ, tài khoản ghi có, sau đó ghi vào Nhật ký - Sổ cái.

Mỗi chứng từ kế toán được ghi vào Nhật ký - Sổ cái trên một dòng, đồng thời ở cả hai phần: phần Nhật ký và phần Sổ cái.

Trước hết ghi vào phần Nhật ký ở các cột: cột "ngày tháng ghi sổ, cột "số hiệu" và cột "ngày tháng của chứng từ", cột "diễn giải" nội dung nghiệp vụ kinh tế phát sinh, và căn cứ vào số tiền ghi trên chứng từ để ghi vào số tiền phát sinh.

Sau đó ghi số tiền của nghiệp và kinh tế phát sinh vào cột ghi nợ, ghi có của các tài khoản liên quan trong phần sổ cái.

- Tổng hợp và kiểm tra đối chiếu số liệu cuối tháng:

Cuối tháng, tiến hành khóa sổ, cộng tổng số tiền ở phần Nhật ký; cộng tổng số phát sinh nợ, cộng tổng số phát sinh có và tính số dư cuối tháng (Quí) của từng tài khoản ở phần sổ cái.

Đồng thời kiểm tra, đối chiếu số liệu trên Nhật ký - Sổ cái, bằng cách lấy tổng số phát sinh nợ và tổng số phát sinh có của tất cả các tài khoản phản ánh ở phần sổ cái đối chiếu với tổng số tiền ở phần Nhật ký. Và lấy tổng số dư nợ của tất cả các tài khoản đối chiếu với tổng số dư có của tất cả các tài khoản trên Nhật ký - Sổ cái. Khi kiểm tra đối chiếu các số liệu nói trên, phải đảm bảo nguyên tắc cân đối sau đây:

Tổng cộng số tiền phát sinh ở phần Nhật ký	=	Tổng số tiền phát sinh Nợ của tất cả các TK ở phần Sổ cái	=	Tổng số tiền phát sinh Có của tất cả các TK ở phần Sổ cái

Tổng số dư Nợ cuối kỳ của tất cả các tài khoản	=	Tổng số dư Có cuối kỳ của tất cả các tài khoản

Sau đây là mẫu sổ Nhật ký - Sổ cái

SỔ NHẬT KÝ - SỔ CÁI

Năm.....

Thứ tự dòng	Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Số tiền phát sinh	Số hiệu TK đối ứng		Thứ tự dòng	TK...		TK...	
		Số hiệu	Ngày tháng			N	C		N	C	N	C
A	B	C	D	E	1	F	G	H	2	3	4	5
				Số dư đầu năm								
				- Cộng SPS tháng								
				- Số dư cuối tháng - Cộng lũy kế từ đầu quý								

5.2.1.4. Ưu nhược điểm của hình thức kế toán Nhật ký - Sổ cái

Ưu điểm của hình thức kế toán này là cách ghi chép đơn giản, dễ hiểu, dễ làm, dễ đối chiếu (do Nhật ký - sổ cái có công dụng như một bảng Cân đối tài khoản). Hình thức này thích hợp với đơn vị có quy mô nhỏ, ít nghiệp vụ phát sinh. Nhưng nhược điểm của hình thức kế toán này là ở chỗ kết cấu mẫu sổ Nhật ký - Sổ cái theo chiều ngang, quá dài, do đó không thích hợp với những doanh nghiệp quy mô lớn, phải sử dụng nhiều tài khoản; mặt khác nó còn khó phân công lao động kế toán vì chỉ có một sổ tổng hợp duy nhất, ảnh hưởng nhiều đến công việc lập báo cáo tài chính.

5.2.2. Hình thức kế toán Nhật ký chung

5.2.2.1. Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký chung

Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký chung: Tất cả các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đều phải được ghi vào sổ Nhật ký, mà trọng tâm là sổ Nhật ký chung, theo trình tự thời gian phát sinh và theo nội dung kinh tế (định khoản kế toán) của nghiệp vụ đó. Sau đó lấy số liệu trên các sổ Nhật ký để ghi Sổ Cái theo từng nghiệp vụ phát sinh.

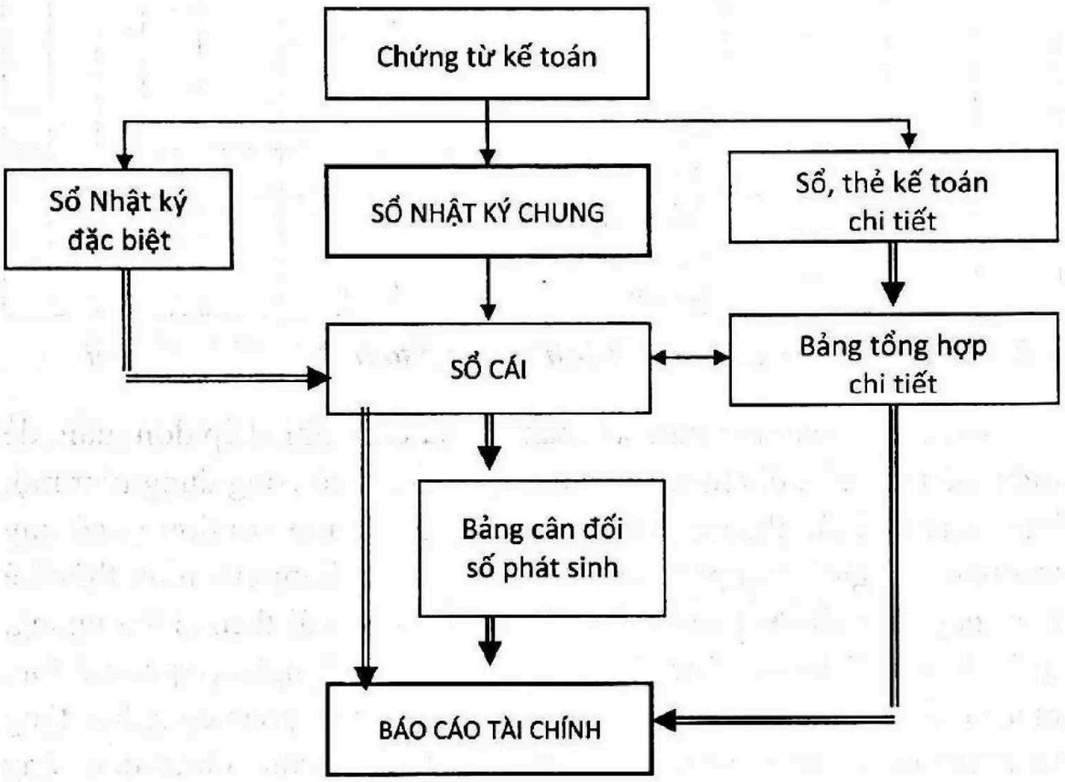
Hình thức kế toán Nhật ký chung gồm các loại sổ chủ yếu sau:

- Sổ Nhật ký chung, Sổ Nhật ký đặc biệt, Sổ Cái;
- Các sổ, thẻ kế toán chi tiết.

5.2.2.2. Trình tự ghi sổ

Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức Nhật ký chung theo sơ đồ sau:

Trình tự ghi sổ kế toán
Theo hình thức kế toán nhật ký chung



Ghi chú:

Ghi hàng ngày ⟶

Ghi cuối tháng, hoặc định kỳ ⟹

Quan hệ đối chiếu, kiểm tra ⟷

Hàng ngày, căn cứ vào các chứng từ được dùng làm căn cứ ghi sổ kế toán, trước hết ghi nghiệp vụ phát sinh vào Nhật ký chung và các nghiệp vụ kinh tế quy định ghi vào Nhật Ký đặc biệt (nếu đã ghi vào Nhật Ký chung thì không được ghi vào Nhật ký đặc biệt và ngược lại), sau đó căn cứ số liệu đã ghi trên sổ Nhật ký chung và Nhật ký đặc biệt

để ghi vào sổ cái theo các tài khoản kế toán phù hợp. Nếu đơn vị có mở sổ kế toán chi tiết thì đồng thời với việc ghi vào sổ Nhật ký, các nghiệp vụ phát sinh được ghi vào các sổ chi tiết có liên quan.

Cuối tháng, cuối quí, cuối năm, cộng số liệu trên sổ cái, lập Bảng cân đối số phát sinh.

Sau khi đã kiểm tra, đối chiếu khớp đúng, số liệu ghi trên Sổ cái và Bảng tổng hợp chi tiết (được lập từ các sổ kế toán chi tiết) được dùng để lập báo cáo tài chính.

Về nguyên tắc, tổng số phát sinh nợ và tổng số phát sinh có trên Bảng cân đối số phát sinh phải bằng tổng số phát sinh nợ, số phát sinh có trên sổ Nhật ký chung và các sổ Nhật ký đặc biệt.

5.2.2.3. Một số sổ chủ yếu

Sổ nhật ký chung

Sổ Nhật ký chung là sổ kế toán tổng hợp dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh theo trình tự thời gian. Bên cạnh đó thực hiện việc phản ánh theo quan hệ đối ứng tài khoản để phục vụ việc ghi sổ cái.

Số liệu ghi trên sổ Nhật ký chung hàng ngày được dùng làm căn cứ để ghi vào Sổ cái.

Kết cấu sổ Nhật ký chung được qui định thống nhất theo chế độ sổ sách kế toán hiện hành của Nhà nước.

NHẬT KÝ CHUNG

Năm: ...

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Đã ghi Sổ cái	STT dòng	Số hiệu tài khoản	Số phát sinh	
	Số hiệu	Ngày tháng					Nợ	Có
A	B	C	D	E	G	H	1	2
			Số trang trước chuyển sang Cộng chuyển sang trang sau					

Các sổ Nhật ký đặc biệt

Mục đích của các sổ này là phân loại ngay từ đầu các dữ liệu kế toán có tần suất phát sinh nhiều trong ngày và cung cấp nhanh các thông tin cần thiết trong kinh doanh như vốn bằng tiền, khoản phải thu, nợ phải trả.... Các Sổ Nhật ký đặc biệt thường sử dụng gồm:

- Nhật ký thu tiền;
- Nhật ký chi tiền;
- Nhật ký mua hàng;
- Nhật ký bán hàng.

Sổ Nhật ký thu tiền.

Là sổ Nhật ký chuyên dùng để ghi chép các nghiệp vụ thu tiền của đơn vị. Mẫu sổ này được mở riêng cho thu tiền mặt, thu tiền gửi ngân hàng, cho từng loại tiền (đồng VN, ngoại tệ,..), hoặc cho từng nơi thu tiền (Ngân hàng A, Ngân hàng B...)

NHẬT KÝ THU TIỀN

Năm: ...

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Ghi Nợ TK ...	Ghi có các tài khoản					
	Số hiệu	Ngày tháng			...	...	...	...	Tài khoản khác	
									Số tiền	Số hiệu
A	B	C	D	1	2	3	4	5	6	E
			- Số trang trước chuyển sang - Cộng chuyển sang trang sau							

Sổ Nhật ký chi tiền:

NHẬT KÝ CHI TIỀN

Năm ...

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Ghi Có TK ...	Ghi nợ các tài khoản					
	Số hiệu	Ngày tháng			...	...	...	...	Tài khoản khác	
									Số tiền	Số hiệu
A	B	C	D	1	2	3	4	5	6	E
			Số trang trước chuyển sang Cộng chuyển sang trang sau							

Nhật ký chi tiền, là sổ nhật ký chuyên dùng để ghi chép các nghiệp vụ chi tiền của đơn vị. Mẫu sổ này được mở riêng cho chi tiền mặt, chi tiền qua ngân hàng, cho từng loại tiền hoặc cho từng nơi chi tiền.

Sổ Nhật ký mua hàng

Là sổ nhật ký chuyên dùng để ghi các nghiệp vụ mua hàng theo từng nhóm hàng tồn kho của đơn vị, như: nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hóa,...

Sổ Nhật ký mua hàng dùng để ghi chép các nghiệp vụ mua hàng theo hình thức trả tiền sau (mua chịu). Trường hợp trả tiền trước cho người bán thì khi phát sinh nghiệp vụ mua hàng cũng ghi vào sổ này.

NHẬT KÝ MUA HÀNG

Năm ...

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Tài khoản ghi Nợ				Phải trả người bán (ghi Có)
	Số hiệu	Ngày tháng		Hàng hóa	Nguyên vật liệu	Tài khoản khác		
						Số hiệu	Số tiền	
A	B	C	D	1	2	E	3	4

Sổ Nhật ký bán hàng.

Là sổ Nhật ký chuyên dùng để ghi chép các nghiệp vụ bán hàng của đơn vị, như: bán hàng hóa, bán thành phẩm, bán dịch vụ.

Số Nhật ký bán hàng dùng để ghi chép các nghiệp vụ bán hàng theo hình thức thu tiền sau (bán chịu). Trường hợp người mua trả tiền trước thì khi phát sinh nghiệp vụ bán hàng cũng ghi vào sổ này.

NHẬT KÝ BÁN HÀNG

Năm ...

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Phải thu khách hàng (Ghi Nợ)	Ghi Có tài khoản doanh thu		
	Số hiệu	Ngày tháng			Hàng hóa	Thành phẩm	Dịch vụ
A	B	C	D	1	2	3	4
			Trang trước chuyển sang Cộng chuyển sang trang sau				

Đơn vị có thể mở một hoặc một số nhật ký đặc biệt như đã nói trên để ghi chép. Trường hợp cần mở thêm các sổ nhật ký đặc biệt khác phải tuân theo các nguyên tắc mở sổ và ghi sổ đã qui định.

Sổ cái: Sổ cái là sổ kế toán tổng hợp dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong niên độ kế toán theo tài khoản kế toán được qui định trong hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho doanh nghiệp.

Dưới đây là mẫu Sổ cái dùng cho hình thức Nhật ký chung

SỔ CÁI

(Dùng cho hình thức Nhật ký chung)

Năm ...

Tên tài khoản ...

Số hiệu ...

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Nhật ký chung		Số hiệu tài khoản đối ứng	Số phát sinh	
	Số hiệu	Ngày tháng		Trang sổ	STT dòng		Nợ	Có
A	B	C	D	E	G	H	1	2
			- Số dư đầu năm - Số PS trong tháng - Cộng SPS tháng - Số dư cuối tháng - Cộng lũy kế từ đầu quý					

Cuối kỳ (tháng, quí), cuối niên độ kế toán phải khóa sổ, cộng tổng số phát sinh Nợ và tổng số phát sinh Có, tính ra số dư của từng tài khoản làm căn cứ lập Bảng cân đối số phát sinh và các Báo cáo tài chính.

5.2.2.4. Ưu nhược điểm của hình thức kế toán Nhật ký chung

Ưu điểm của hình thức kế toán này là đơn giản, dễ làm cả bằng thủ công cũng như bằng máy tính, phù hợp cho mọi quy mô của doanh nghiệp, vì vậy, các doanh nghiệp có xu hướng sử dụng hình thức này ngày càng nhiều. Nhược điểm là có thể ghi trùng lặp do một nghiệp vụ được ghi đồng thời vào nhiều Sổ Nhật ký đặc biệt.

5.2.3. Hình thức kế toán chứng từ ghi sổ

5.2.3.1. Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ

Đặc điểm chủ yếu của hình thức kế toán này là căn cứ trực tiếp để ghi sổ kế toán tổng hợp là "Chứng từ ghi sổ". Việc ghi sổ kế toán tổng hợp bao gồm:

- Ghi theo trình tự thời gian trên sổ đăng ký chứng từ ghi sổ;
- Ghi theo nội dung kinh tế trên Sổ cái.

Chứng từ ghi sổ do kế toán lập trên cơ sở các chứng từ gốc hoặc Bảng tổng hợp chứng từ gốc cùng loại, có cùng nội dung kinh tế.

Chứng từ ghi sổ được đánh số liên tục trong từng tháng hoặc cả năm (theo số thứ tự trong sổ đăng ký chứng từ ghi sổ) và có chứng từ gốc đính kèm, phải được kế toán trưởng duyệt trước khi ghi sổ kế toán.

Các loại sổ chủ yếu của hình thức này là:

- Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ, Sổ cái
- Các sổ, thẻ kế toán chi tiết.

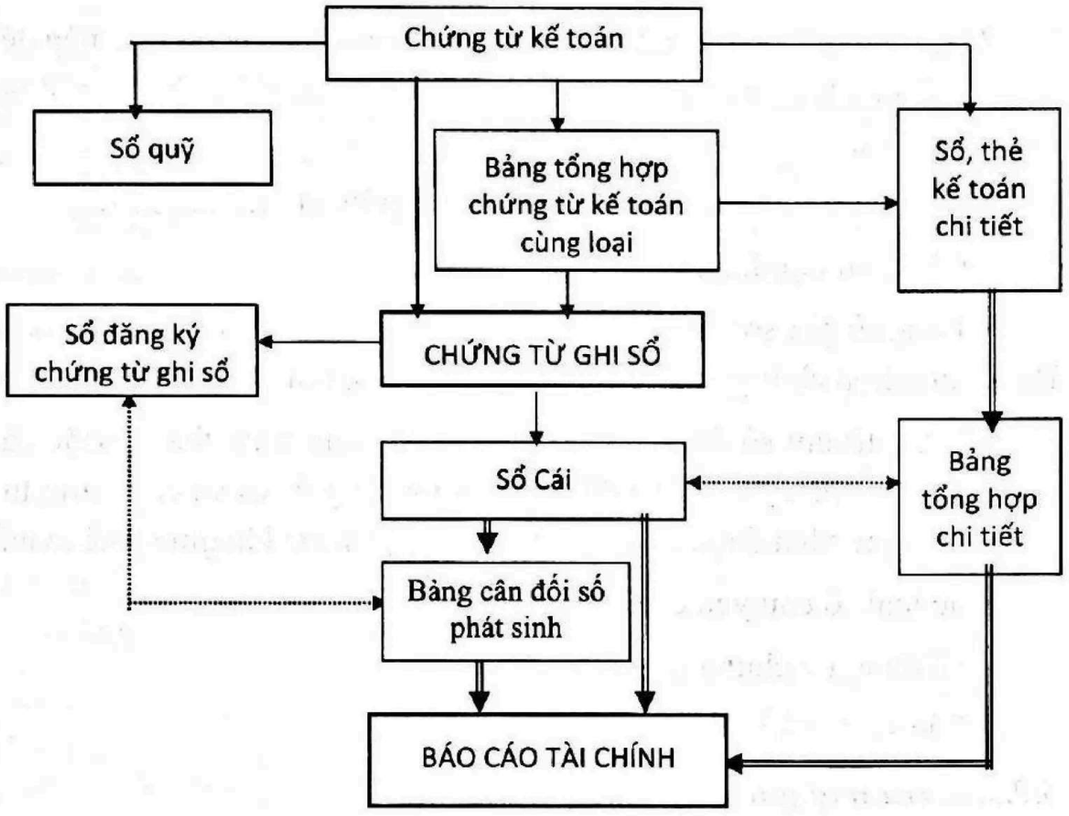
5.2.3.2. Trình tự ghi sổ

Hàng ngày, căn cứ vào chứng từ gốc hoặc Bảng tổng hợp chứng từ gốc, kế toán lập chứng từ ghi sổ. Căn cứ vào chứng từ ghi sổ để ghi vào Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ, sau đó được dùng để ghi vào Sổ cái. Các chứng từ gốc sau khi làm căn cứ lập chứng từ ghi sổ được dùng để ghi vào sổ, thẻ kế toán chi tiết.

Cuối tháng phải khóa sổ tính ra tổng số tiền của các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh trong tháng trong sổ đăng ký chứng từ ghi sổ, tính tổng số phát sinh Nợ, tổng số phát sinh Có và số dư của từng tài khoản trên Sổ cái. Căn cứ vào sổ cái lập Bảng cân đối số phát sinh.

Sau khi đối chiếu khớp đúng, số liệu ghi trên Sổ cái và Bảng tổng hợp chi tiết (được lập từ các sổ kế toán chi tiết) được dùng để lập báo cáo tài chính.

Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức kế toán chứng từ ghi sổ



Ghi chú:

Ghi hàng ngày ⟶

Ghi cuối tháng ⟹

Đối chiếu, kiểm tra ⟷

5.2.3.3. Một số sổ chủ yếu

Sổ Đăng ký chứng từ ghi sổ

Là sổ kế toán tổng hợp dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo thời gian (Nhật ký). Sổ này vừa dùng để đăng ký các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, quản lý chứng từ ghi sổ, vừa để kiểm tra, đối chiếu số liệu với Bảng cân đối số phát sinh.

SỔ ĐĂNG KÝ CHỨNG TỪ GHI SỔ

Năm : ....

Chứng từ ghi sổ		Số tiền	Chứng từ ghi sổ		Số tiền
Số hiệu	Ngày tháng		Số hiệu	Ngày tháng	
A	B	1	A	B	1
- Cộng tháng - Lũy kế từ đầu quý			- Cộng tháng - Lũy kế từ đầu quý		

Cuối tháng, cuối quý, cuối năm kế toán cộng tổng số tiền phát sinh trên Sổ Đăng ký chứng từ ghi sổ, lấy số liệu đối chiếu với Bảng cân đối số phát sinh.

CHỨNG TỪ GHI SỔ

Số:

Ngày....tháng.....năm....

Trích yếu	Số hiệu tài khoản		Số tiền	Ghi chú
	Nợ	Có		
A	B	C	1	D
Cộng				

Kèm theo....chứng từ gốc

Sổ cái: Sổ cái được mở riêng cho từng tài khoản, mỗi tài khoản sẽ mở một hoặc một số trang sổ, tùy theo số lượng các nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhiều hay ít.

SỔ CÁI

(Dùng cho hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ)

Năm: ...

Tên tài khoản: ...

Số hiệu: ...

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ ghi sổ		Diễn giải	Số hiệu tài khoản đối ứng	Số tiền		Ghi chú
	Số hiệu	Ngày tháng			Nợ	Có	
A	B	C	D	E	1	2	G
			- Số dư đầu năm - Số phát sinh trong tháng - Cộng số phát sinh tháng - Số dư cuối tháng - Số lũy kế từ đầu quý				

5.2.3.5. Ưu, nhược điểm của hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ

Ưu điểm của hình thức kế toán này là kết cấu mẫu sổ, cách ghi sổ đơn giản, dễ làm, dễ hiểu, dễ phân công lao động trong việc ghi sổ kế toán. Quan hệ kiểm tra đối chiếu số liệu chặt chẽ, đảm bảo tính chính xác của việc ghi sổ kế toán.

Sử dụng phù hợp cho cả tổ chức kế toán thủ công và ứng dụng máy vi tính, phù hợp cho mọi quy mô của doanh nghiệp.

5.2.4. Hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ

5.2.4.1. Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ (NKCT)

- Tập hợp và hệ thống hoá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo bên có của các tài khoản kết hợp với việc phân tích các nghiệp vụ kinh tế đó theo các tài khoản đối ứng Nợ.

- Kết hợp chặt chẽ việc ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo trình tự thời gian với việc hệ thống hóa các nghiệp vụ theo nội dung kinh tế (theo tài khoản).

- Kết hợp hạch toán tổng hợp với hạch toán chi tiết trên cùng một sổ kế toán trong cùng một quá trình ghi chép.

- Sử dụng các mẫu sổ in sẵn các quan hệ đối ứng tài khoản, chỉ tiêu quản lý kinh tế tài chính và lập báo cáo tài chính.

Các loại sổ chủ yếu

- Nhật ký chứng từ, Bảng kê, Sổ cái.

- Sổ kế toán chi tiết: gồm các sổ hoặc thẻ kế toán chi tiết.

5.2.4.2. Trình tự ghi sổ

Hàng ngày, căn cứ vào các chứng từ gốc hợp lý, hợp pháp để ghi trực tiếp vào các Nhật ký chứng từ hoặc bảng kê, sổ chi tiết có liên quan.

Đối với các Nhật ký chứng từ được ghi căn cứ vào các bảng kê, sổ chi tiết thì hàng ngày căn cứ vào chứng từ kế toán, vào bảng kê, sổ chi tiết, cuối tháng phải chuyển số liệu tổng cộng của bảng kê, sổ chi tiết vào Nhật ký chứng từ.

Đối với các loại chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh nhiều lần hoặc mang tính chất phân bổ, các chứng từ gốc trước hết được tập hợp và phân loại trong các bảng phân bổ, sau đó lấy số liệu ghi vào các bảng kê và Nhật ký chứng từ có liên quan.

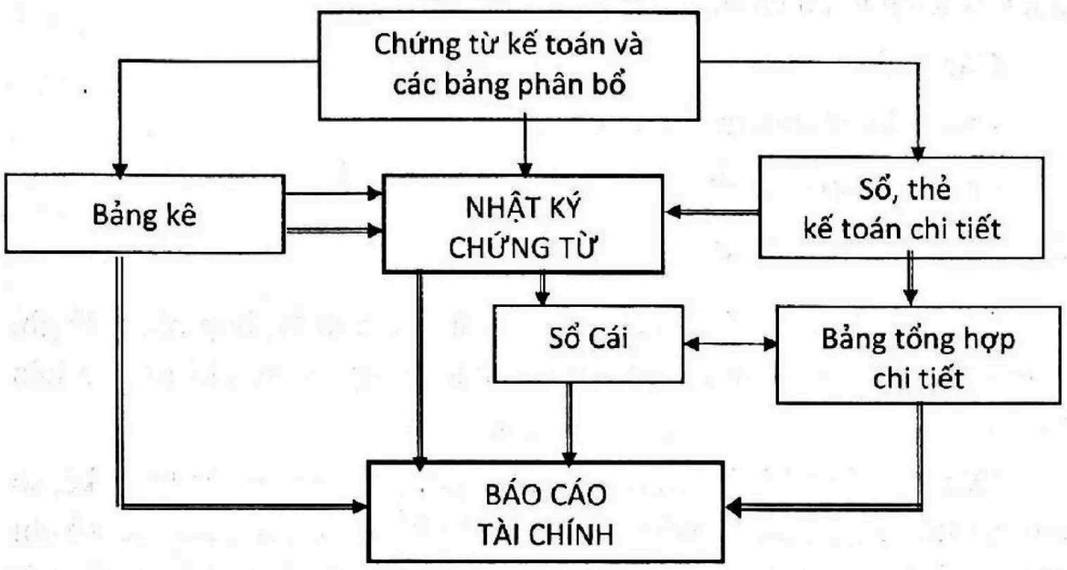
Cuối tháng, khóa sổ, cộng số liệu trên các Nhật ký chứng từ, kiểm tra, đối chiếu số liệu trên các Nhật ký chứng từ với các số liệu kế toán chi tiết, Bảng tổng hợp chi tiết có liên quan và lấy số liệu tổng cộng của các Nhật ký chứng từ ghi trực tiếp vào sổ cái.

Đối với các chứng từ liên quan đến các sổ và thẻ kế toán chi tiết, được ghi trực tiếp vào các sổ, thẻ có liên quan. Cuối tháng, cộng các sổ hoặc thẻ kế toán chi tiết và căn cứ vào sổ hoặc thẻ kế toán chi tiết lập các bảng tổng hợp chi tiết theo từng tài khoản để đối chiếu với sổ cái.

Số liệu tổng cộng ở sổ cái và một số chỉ tiêu chi tiết trong Nhật ký chứng từ, Bảng kê vá các Bảng tổng hợp chi tiết được dùng để lập các báo cáo tài chính.

Trình tự ghi sổ theo hình thức kế toán Nhật ký chứng từ qua sơ đồ sau:

Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức kế toán Nhật ký - chứng từ



Ghi chú:

Ghi hàng ngày ⟶

Ghi cuối tháng ⟹

Đối chiếu, kiểm tra ⟷

Hệ thống sổ kế toán theo hình thức nhật ký chứng từ

Số hiệu sổ		Nội dung sổ
NKCT	**Bảng kê**	
		1- Hạch toán vốn bằng tiền
NKCT số 1		- Ghi Có tài khoản 111 "Tiền mặt"
	Bảng kê số 1	- Ghi Nợ tài khoản 111 "Tiền mặt"
NKCT số 2		- Ghi Có tài khoản 112 "Tiền gửi ngân hàng"
	Bảng kê số 2	- Ghi Nợ tài khoản 112 "Tiền gửi ngân hàng"
NKCT số 3		- Ghi Có tài khoản 113 "Tiền đang chuyển"
NKCT số 4		- Ghi Có tài khoản 311,315,341,342,343
		2- Hạch toán thanh toán với người cung cấp và mua hàng
NKCT số 5		- Ghi Có tài khoản 331 'Phải trả người bán"
NKCT số 6		- Ghi Có tài khoản 151 "Hàng mua đang đi trên đường"

NKCT số 7	Bảng kê số 3 Bảng kê số 4 Bảng kê số 5 Bảng kê số 6	***3- Hạch toán chi phí sản xuất kinh doanh*** - Ghi Có các TK 142,152,153,154, 214, 241, 242, 334, 335, 338, 351, 352, 356, 611, 621, 622, 623, 627,631 - Bảng tính giá thành thực tế vật liệu, công cụ dụng cụ (TK 152, 153) - Tập hợp chi phí sản xuất theo phân xưởng (Dùng cho các TK 154, 621, 622, 623, 627, 631) - Bảng kê tập hợp chi phí bán hàng (TK 641), chi phí quản lý doanh nghiệp (TK 642) và chi phí đầu tư XDCB (TK 241). - Bảng kê tập hợp chi phí trả trước (TK 142, 242) và chi phí phải trả (TK 335), dự phòng phải trả (TK 352), Quỹ phát triển khoa học và công nghệ (TK 356)
NKCT số 8	Bảng kê số 8 Bảng kê số 9 Bảng kê số 10 Bảng kê số 11	***4- Hạch toán hàng hóa, thành phẩm, doanh thu và xác định kết quả kinh doanh, thanh toán với khách hàng*** - Ghi Có các TK 155, 156, 157, 158, 159, 131, 511, 512, 521, 531, 532, 632, 635, 641, 642, 711, 811, 821, 911 - Bảng kê Nhập, Xuất, Tồn kho (TK 155, 156, 158) - Tính giá thực tế thành phẩm, hàng hóa, hàng hóa kho bảo thuế. - Bảng kê hàng gửi đi bán (TK 157) - Phải thu của khách hàng (TK131)
NKCT số 9		***5- Hạch toán TSCĐ và Bất động sản đầu tư*** - Ghi Có các TK 211,212,213,217
NKCT số 10		***6- Hạch toán các nghiệp vụ khác*** - Ghi Có các TK 121, 128, 129, 136, 138, 139, 141, 144, 161, 171, 221, 222, 223, 228, 229, 243, 244, 333, 338, 344, 347, 353, 411, 412, 413, 414, 415, 417, 418, 419, 421, 441, 461, 466.

Ngoài các Nhật ký chứng từ và Bảng kê, hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ còn sử dụng các ***Sổ cái***. Mẫu Sổ cái như sau:

Sổ cái

(Dùng cho hình thức Nhật ký - Chứng từ)

Tài khoản: .....

Số dư đầu năm	
Nợ	Có

Ghi Có các TK, đối ứng Nợ với TK này	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Tháng 4	Tháng 5	Tháng 6	Tháng 7	Tháng 8	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Cộng
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Cộng SPS Nợ													
Cộng SPS Có													
SD cuối tháng (Dư Nợ)													
SD Có													

5.2.4.3. Ưu nhược điểm của hình thức Nhật ký - Chứng từ

Hình thức này phù hợp với đơn vị quy mô lớn và chưa có điều kiện kế toán máy, thuận tiện cho chuyên môn hóa công tác kế toán, phân công cho nhiều người cùng ghi sổ là dễ dàng vì nhật ký là sổ tờ rời. Trong điều kiện phù hợp, hình thức này phát huy ưu điểm là tăng cường quan hệ kiểm tra, đối chiếu, tạo điều kiện lập báo cáo tài chính nhanh chóng (do đã kết hợp nhiều mục tiêu trong quá trình ghi chép). Nhược điểm chính của hình thức kế toán Nhật ký chứng từ là hầu hết các Nhật ký đều được thiết kế theo chiều ngang, phù hợp mẫu sổ in sẵn làm kế toán bằng tay, và rất khó ứng dụng vi tính hóa kế toán. Mẫu sổ phức tạp nên không phù hợp với đơn vị có trình độ nghiệp vụ của cán bộ kế toán không cao.

5.2.5. Hình thức kế toán trên máy vi tính

5.2.5.1. Đặc trưng cơ bản của Hình thức kế toán trên máy vi tính

Đặc trưng cơ bản của Hình thức kế toán trên máy vi tính là công việc kế toán được thực hiện theo một chương trình phần mềm kế toán trên máy vi tính. Phần mềm kế toán được thiết kế theo nguyên tắc của một trong bốn hình thức kế toán hoặc kết hợp các hình thức kế toán quy định trên đây. Phần mềm kế toán không hiển thị đầy đủ quy trình ghi sổ kế toán, nhưng phải in được đầy đủ sổ kế toán và báo cáo tài chính theo quy định.

Các loại sổ của Hình thức kế toán trên máy vi tính:

Phần mềm kế toán được thiết kế theo Hình thức kế toán nào sẽ có các loại sổ của hình thức kế toán đó nhưng không hoàn toàn giống mẫu sổ kế toán ghi bằng tay.

5.2.5.2. Trình tự ghi sổ

- Hàng ngày, kế toán căn cứ vào chứng từ kế toán hoặc Bảng tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại đã được kiểm tra, được dùng làm căn cứ ghi sổ, xác định tài khoản ghi Nợ, tài khoản ghi Có để nhập dữ liệu vào máy vi tính theo các bảng, biểu được thiết kế sẵn trên phần mềm kế toán.

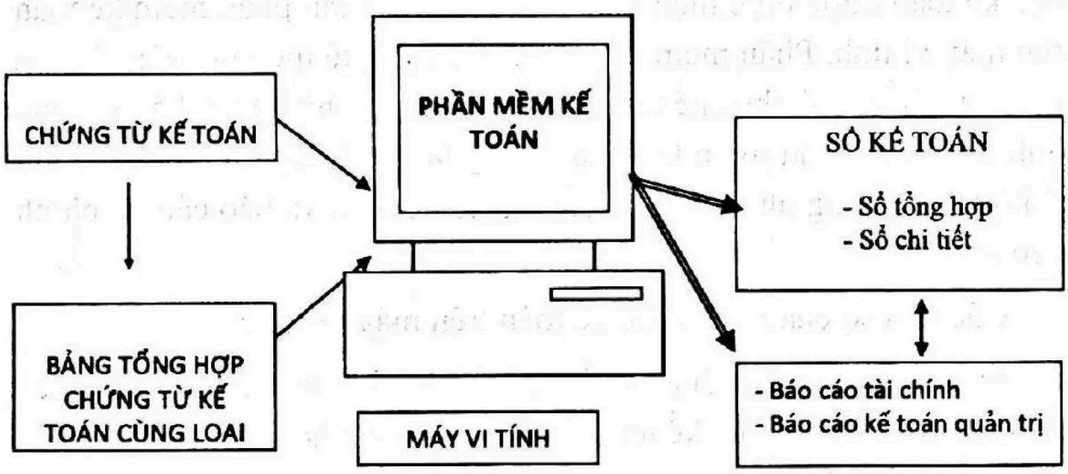
Theo quy trình của phần mềm kế toán, các thông tin được tự động nhập vào sổ kế toán tổng hợp (Sổ Cái hoặc Nhật ký- Sổ Cái...) và các sổ, thẻ kế toán chi tiết liên quan.

- Cuối tháng (hoặc bất kỳ vào thời điểm cần thiết nào), kế toán thực hiện các thao tác khoá sổ (cộng sổ) và lập báo cáo tài chính. Việc đối chiếu giữa số liệu tổng hợp với số liệu chi tiết được thực hiện tự động và luôn đảm bảo chính xác, trung thực theo thông tin đã được nhập trong kỳ. Người làm kế toán có thể kiểm tra, đối chiếu số liệu giữa sổ kế toán với báo cáo tài chính sau khi đã in ra giấy.

Thực hiện các thao tác để in báo cáo tài chính theo quy định.

Cuối tháng, cuối năm sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết được in ra giấy, đóng thành quyển và thực hiện các thủ tục pháp lý theo quy định về sổ kế toán ghi bằng tay.

Trình tự ghi sổ kế toán
theo hình thức kế toán trên máy vi tính



Ghi chú:

→ Nhập số liệu hàng ngày

⇒ In sổ, báo cáo cuối tháng, cuối năm

↔ Đối chiếu, kiểm tra

Câu hỏi chương 5

1. Sổ kế toán có tác dụng gì?
2. Để phân biệt các hình thức kế toán khác nhau (hình thức sổ kế toán) cần dựa vào yếu tố nào?
3. Khóa sổ kế toán chỉ được thực hiện vào thời điểm kết thúc niên độ kế toán?
4. Trong hình thức chứng từ ghi sổ, Sổ cái được ghi dựa trên các Chứng từ ghi sổ chứ không phải là từng chứng từ gốc?
5. Sổ Nhật ký chung không có tác dụng theo dõi số dư tài khoản?

MỤC LỤC

LỜI GIỚI THIỆU 3

Chương 1. TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN 5

1.1. KẾ TOÁN VÀ CHỨC NĂNG CUNG CẤP THÔNG TIN 5

1.1.1. Kế toán là gì? 5

1.1.2. Chức năng cung cấp thông tin của kế toán 7

1.2. ĐỐI TƯỢNG PHẢN ÁNH CỦA KẾ TOÁN 11

1.2.1. Khái quát về đối tượng phản ánh của kế toán 11

1.2.2. Phân tích các cấu phần đối tượng phản ánh tổng thể của kế toán 13

1.2.3. Phân tích tác động của các nghiệp vụ kinh tế đến phương trình kế toán 17

1.3. CÁC YÊU CẦU ĐỐI VỚI THÔNG TIN KẾ TOÁN 18

1.3.1. Các đặc điểm định tính của thông tin kế toán theo chuẩn mực kế toán quốc tế 18

1.3.2. Yêu cầu đối với thông tin kế toán theo chuẩn mực kế toán Việt Nam - VAS 21

1.4. CÁC NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CƠ BẢN 22

1.5. MÔI TRƯỜNG CỦA KẾ TOÁN VÀ ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP 25

1.5.1. Khái quát về môi trường kế toán 25

1.5.2. Yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp của kế toán 28

1.5.3. Khung pháp lý về kế toán tại Việt Nam 31

1.6. CÁC PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN CƠ BẢN 33

1.7. CHU TRÌNH KẾ TOÁN 35

Câu hỏi và bài tập chương 1: 38

Chương 2. PHƯƠNG PHÁP GHI NHẬNCÁC GIAO DỊCH KINH TẾ 40
Mục tiêu của chương 40
2.1. CÁC BƯỚC GHI NHẬN GIAO DỊCH KINH TẾ CỦA KẾ TOÁN 40
2.2. ĐO LƯỜNG VÀ CHỨNG TỪ CỦA KẾ TOÁN 41
2.2.1. Đo lường của kế toán 41
2.2.2. Chứng từ kế toán 44
2.2.2.2. Luân chuyển chứng từ 48
2.3. TÀI KHOẢN KẾ TOÁN 50
2.3.1. Khái niệm tài khoản kế toán 51
2.3.2. Nội dung, kết cấu tài khoản kế toán 51
2.3.3. Hệ thống tài khoản kế toán 53
2.4. GHI SỔ KÉP 54
2.4.1. Khái niệm ghi sổ kép 54
2.4.2. Các bước ghi sổ kép 56
2.5. GHI CHÉP GIAO DỊCH KINH TẾ TRÊN SỔ SÁCH KẾ TOÁN 58
2.6. BẢNG CÂN ĐỐI TÀI KHOẢN 63
2.7. GHI NHẬN CÁC GIAO DỊCH KINH TẾ TRONG KẾ TOÁN MÁY 66
Câu hỏi và bài tập chương 2 67
Chương 3. KẾ TOÁN DỒN TÍCH VÀ CHU TRÌNH KẾ TOÁN 79
3.1. Giả định kỳ kế toán và kế toán dồn tích 79
3.2. Khái quát về chu trình kế toán 83
3.3. Bút toán điều chỉnh 83
3.1.1. Sự cần thiết của bút toán điều chỉnh 83
3.3.2. Các dạng bút toán điều chỉnh 85
3.3.2.1 Chuyển từ tài sản thành chi phí 85

3.3.2.2. Chuyển Nợ phải trả thành Doanh thu 89
3.3.2.3. Hạch toán cộng dồn chi phí phải trả 92
3.3.2.4. Hạch toán cộng dồn doanh thu đã phát sinh nhưng chưa được ghi nhận..... 94
3.3.2.5. Bút toán khoá sổ kết chuyển lãi/lỗ..... 95
3.4. Lập và trình bày các báo cáo tài chính..... 100
3.4.1. Mục đích, nguyên tắc và nguồn tài liệu lập BCTC..... 100
3.4.3. Báo cáo kết quả kinh doanh..... 106
3.4.4. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ..... 109
3.4.5. Thuyết minh báo cáo tài chính..... 110
Câu hỏi và bài tập chương 3 111
Phụ lục 3.2. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh..... 119
Phụ lục 3.3.Báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm..... 121
Phụ lục 3.3 Bản thuyết minh Báo cáo tài chính năm của doanh nghiệp hoạt động liên tục..... 126
Chương 4. CHU TRÌNH KẾ TOÁN TRONG DOANH NGHIỆP THƯƠNG MẠI..... 152
4.1. KHÁI QUÁT VỀ HOẠT ĐỘNG MUA HÀNG VÀ BÁN HÀNG..... 152
4.2. CÁC PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN HÀNG TỒN KHO..... 153
4.3. KẾ TOÁN MUA HÀNG..... 154
4.3.1. Giá gốc hàng mua 155
4.3.2. Kế toán mua hàng trong trường hợp doanh nghiệp sử dụng phương pháp kê khai thường xuyên..... 156
4.3.2.1. Chứng từ và tài khoản sử dụng 156
4.3.2.2. Kế toán các trường hợp mua hàng 157
4.3.3. Kế toán mua hàng trong trường hợp doanh nghiệp sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ..... 166
4.3.3.1 Tài khoản và chứng từ sử dụng 166

4.3.3.2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu mua hàng theo phương pháp kiểm kê định kỳ 168
4.4. KẾ TOÁN BÁN HÀNG 169
4.4.1. Hoạt động bán hàng 169
4.4.2. Doanh thu, điều kiện ghi nhận và cách xác định doanh thu .. 171
4.4.3. Kế toán các trường hợp bán hàng 174
4.4.3.1. Chứng từ và tài khoản kế toán sử dụng 174
4.4.3.2. Phương pháp kế toán trong trường hợp bán hàng trực tiếp 177
4.4.3.3. Phương pháp kế toán trong trường hợp bán hàng trả chậm, trả góp 187
4.4.3.5. Phương pháp kế toán trong trường hợp bán hàng qua đại lý 190
4.4.3.6. Phương pháp kế toán trong trường hợp đổi hàng 195
4.4.3.7. Phương pháp kế toán trong trường hợp người mua ứng trước tiền hàng 197
4.4.3.8. Phương pháp kế toán trong trường hợp trả lương cho công nhân viên và người lao động khác bằng sản phẩm, hàng hoá. 198
4.4.3.9. Phương pháp kế toán trong trường hợp sử dụng sản phẩm, hàng hoá để biếu, tặng cho cán bộ công nhân viên được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi. 199
4.5. KẾT THÚC KỲ KẾ TOÁN VÀ LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH CHO DOANH NGHIỆP THƯƠNG MẠI 199
Câu hỏi và bài tập chương 4 200
Chương 5. SỔ KẾ TOÁN VÀ CÁC HÌNH THỨC KẾ TOÁN .. 201
5.1. SỔ KẾ TOÁN 201
5.1.1. Khái niệm và ý nghĩa của sổ kế toán 201
5.1.2. Kết cấu và nội dung sổ kế toán 202
5.1.3. Các loại sổ kế toán 202
5.1.4. Phương pháp ghi sổ và sửa chữa sổ kế toán 204
5.1.4.1. Phương pháp ghi sổ kế toán 204

5.1.4.2. Các phương pháp sửa chữa sai sót trên sổ kế toán 205
5.2. CÁC HÌNH THỨC KẾ TOÁN 209
5.2.1. Hình thức kế toán Nhật ký - Sổ cái.....210
5.2.1.4. Ưu nhược điểm của hình thức kế toán Nhật ký - Sổ cái.....213
5.2.2. Hình thức kế toán Nhật ký chung 213
5.2.2.1. Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký chung.....213
5.2.2.2. Trình tự ghi sổ.....214
5.2.2.3. Một số sổ chủ yếu 215
5.2.3. Hình thức kế toán chứng từ ghi sổ.....219
5.2.3.1. Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ...219
5.2.3.2. Trình tự ghi sổ.....219
5.2.3.3. Một số sổ chủ yếu 221
5.2.3.5. Ưu, nhược điểm của hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ 222
5.2.4. Hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ.....222
5.2.4.1. Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ (NKCT).....222
5.2.4.2. Trình tự ghi sổ.....223
5.2.4.3. Ưu nhược điểm của hình thức Nhật ký - Chứng từ 227
5.2.5. Hình thức kế toán trên máy vi tính 227
5.2.5.1. Đặc trưng cơ bản của Hình thức kế toán trên máy vi tính .227
5.2.5.2. Trình tự ghi sổ 227
Câu hỏi chương 5.....229

GIÁO TRÌNH
NGUYÊN LÝ KẾ TOÁN

NHÀ XUẤT BẢN LAO ĐỘNG - XÃ HỘI
Số 36, ngõ Hòa Bình 4, Minh Khai, Hai Bà Trưng, Hà Nội
ĐT: (024) 36246917 - 36244608; Fax: (024) 36246915
*****

CHỊU TRÁCH NHIỆM XUẤT BẢN VÀ NỘI DUNG :
Q. Chủ tịch kiêm Tổng Giám đốc
Tổng biên tập Vũ Anh Tuấn

BIÊN TẬP VÀ SỬA BẢN IN
Nguyễn Thị Anh

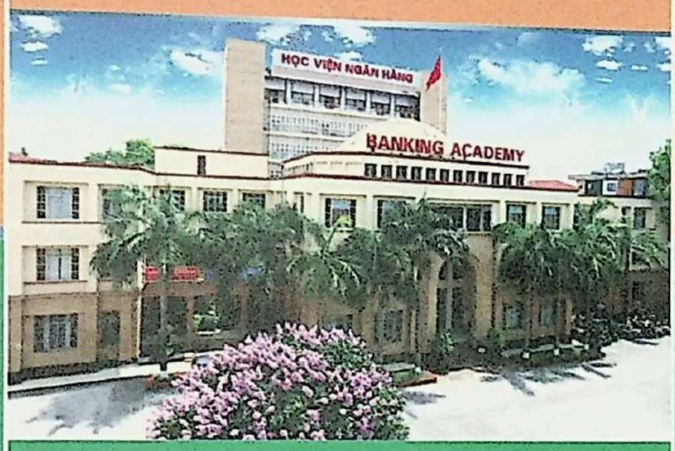
THIẾT KẾ BÌA
Tuấn Anh

032282

HỌC VIỆN NGÂN HÀNG
PGS.TS. Lê Văn Luyện - Chủ biên

Giáo Trình

NGUYÊN LÝ KẾ TOÁN



NHÀ XUẤT BẢN LAO ĐỘNG XÃ HỘI

ISBN: 978 604 65 3089 3
9 786046 530893
Giá: 45.000đ